Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

28. dubna 2016 *

„Řízení o předběžné otázce — Daně — DPH — Zdanitelná plnění — Použití majetku získaného ‚v rámci podnikání' pro potřeby podnikání — Postavení na roveň dodání za protiplnění — Základ daně"

Ve věci C-128/14,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska, Nizozemsko) ze dne 21. února 2014, došlým Soudnímu dvoru dne 18. března 2014, v řízení

Staatssecretaris van Financiën,

proti

Het Oudeland Beheer BV

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, místopředseda Soudního dvora vykonávající funkci předsedy prvního senátu, F. Biltgen, A. Borg Barthet, E. Levits (zpravodaj) a M. Berger, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 16. července 2015,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za Het Oudeland Beheer BV A. J. de Ruiterem, belastingadviseur,

— za nizozemskou vládu K. Bulterman, C. S. Schillemans a M. Noort, jako zmocněnkyněmi,

— za Evropskou komisi W. Roelsem a C. Soulay, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 15. října 2015,

vydává tento

* * Jednací jazyk: nizozemština.

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 5 odst. 3 písm. b) a odst. 7 písm. a), jakož i čl. 11 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995 (Úř. věst. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01 s. 274, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Staatssecretaris van Financiën (ministr financí, Nizozemsko) a společností Het Oudeland Beheer BV (dále jen „Oudeland“) ve věci stanovení základu daně v případě dodání ve smyslu čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice, které uskutečnila tato společnost.

Právní rámec

Unijní právo

3 Šestá směrnice byla sice od 1. ledna 2007 zrušena a nahrazena směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst 2006, L 347, s. 1), avšak vzhledem k době rozhodné z hlediska skutkových okolností sporu v původním řízení se na uvedený spor použije šestá směrnice.

4 Článek 2 šesté směrnice stanovil:

„Předmětem daně z přidané hodnoty je:

1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková [...]“

5 Článek 5 této směrnice, nadepsaný „Dodání zboží“, stanovil:

„1. Výrazem ‚dodání zboží‘ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

[...]

3. Členské státy mohou za hmotný majetek považovat rovněž:

[...]

b) věcná práva, která poskytují držiteli užívací právo k nemovitosti;

[...]

5. Členské státy mohou považovat za dodání ve smyslu odst. 1 předání určitých stavebních prací.

[...]

7. Členské státy mohou považovat za dodání za protiplnění:

a) použití zboží osobou povinnou k dani pro účely jejího podnikání, bylo-li toto zboží vyrobeno, postaveno, vytěženo, zpracováno, zakoupeno nebo dovezeno v rámci tohoto podnikání a jestliže by daň z přidané hodnoty z tohoto zboží nebyla plně odpočitatelná, kdyby bylo pořízeno od jiné osoby povinné k dani;

[...]“

6 Článek 11 šesté směrnice stanovil:

„A. V tuzemsku

1. Základem daně je:

a) při dodání zboží a poskytování služeb jiných než těch, které jsou uvedeny dále v písm. b), c) a d), vše, co představuje protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo třetí strany za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby včetně dotací přímo vázaných na cenu takového dodání zboží nebo poskytnutí služby;

b) při dodáních zboží uvedených v čl. 5 odst. 6 a 7 kupní cena zboží nebo podobného zboží, a nelze-li ji určit, výrobní [pořizovací] cena stanovená k okamžiku dodání;

[...]“

7 Článek 13 této směrnice, nadepsaný „Osvobození od daně v tuzemsku“, stanovil:

„B. Ostatní případy osvobození Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské země od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu: [...]

g) dodání budov nebo jejich částí a pozemků, na nichž stojí, kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 4 odst. 3 písm. a); [...]

C. Volba Členské státy mohou poskytnout osobám povinným k dani možnost volby zdanění v případě:

a) nájmu a pachtu nemovitého majetku; [...] Členské státy mohou omezit rozsah této možnosti volby a stanoví podrobně způsob jejího uplatňování.“

8 Článek 17 uvedené směrnice, nadepsaný „Vznik a rozsah nároku na odpočet daně“, stanovil:

„1. Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.

2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejích zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést:

a) daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani;

[...]

c) daň z přidané hodnoty splatnou podle čl. 5 odst. 7 písm. a) a čl. 6 odst. 3.

[...]

5. V případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani hodlá použít jak pro plnění, na která se vztahují odstavce 2 a 3 a u nichž je daň z přidané hodnoty odpočitatelná, tak i pro plnění, u nichž daň z přidané hodnoty odpočitatelná není, je odpočitatelný jen podíl daně z přidané hodnoty připadající na hodnotu prvního druhu plnění.

[...]“

Nizozemské právo

9 Článek 3 Wet op de omzetbelasting 1968 (zákon z roku 1968 o dani z obratu), ve znění použitelném na věc v původním řízení (dále jen „Wet OB“), stanoví:

„1. Dodáním zboží se rozumí: [...]

c) předání nemovitosti osobou, která ji vytvořila, s výjimkou nezastavěných pozemků jiných než stavebních parcel […]

[...]

h) použití zboží vyrobeného podnikem pro potřeby tohoto podniku v případě, že kdyby bylo pořízeno od jiného podniku, nebyla by daň vůbec či plně odpočitatelná; za zboží vyrobené podnikem se považuje zboží vyrobené na objednávku z dodaného materiálu, včetně půdy; ustanovení tohoto písmena se neuplatní na nezastavěné pozemky, které nejsou stavebními parcelami […]

[...]

2. Dodáním zboží je rovněž vznik, převod, změna, vzdání se nebo zánik práv k nemovitostem, s výjimkou hypoték a pozemkových rent a případů, kdy je protiplnění navýšené o daň z obratu nižší než hospodářská hodnota těchto práv. Hospodářská hodnota představuje přinejmenším pořizovací cenu, včetně daně z obratu, nemovitosti, k níž se právo vztahuje, které by bylo dosaženo v případě zhotovení nezávislou třetí osobou v okamžiku transakce.“

10 Článek 8 odst. 3 a 5 Wet OB stanoví:

„3. Pokud jde o dodání zboží uvedené v čl. 3 odst. 1 písm. g) a h) a čl. 3a odst. 1, rozumí se protiplněním částka bez daně z obratu, která by musela být za zboží zaplacena, pokud by toto zboží bylo k okamžiku dodání pořízeno nebo vyrobeno ve stavu, v němž se nachází k tomuto okamžiku.

[...]

5. Obecně závazná vyhláška může určit, v jaké míře:

[...]

b) se do protiplnění započítají náklady související s vlastnictvím zatíženým pozemkovými rentami, zákupním právem, právem stavby, věcným břemenem, byty, členskými právy ve společnosti spravující nemovitosti (*lidmaatschapsrechten*) a s jinými podobnými právy;

[...]“

11 Článek 5 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (prováděcí vyhláška k zákonu z roku 1968 o dani z obratu, dále jen „prováděcí vyhláška“) stanoví:

„1. V případě vzniku, převodu, vzdání se nebo zrušení zákupního práva, práva stavby nebo věcného břemena představuje hodnota pachtovného, odměny nebo nájemného protiplnění, přičemž toto nemůže převyšovat hospodářskou hodnotu zboží, k němuž se právo váže. Hospodářská hodnota představuje přinejmenším pořizovací cenu, včetně daně z obratu, nemovitosti, k níž se právo vztahuje, které by bylo dosaženo v případě zhotovení nezávislou třetí osobou v okamžiku transakce.

[...]

5. Hodnota pachtovného, odměny, nájemného nebo náhrady se určuje v souladu s přílohou A této vyhlášky.

[...]“

12 Příloha A prováděcí vyhlášky stanoví:

[...]

„b) Hodnota pachtovného, odměny, nájemného nebo náhrady, jež jsou splatné po určité době, se stanoví jako jejich roční výše vynásobená počtem let, během něhož mají být placeny [...]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

13 Dne 8. března 2004 uzavřela Oudeland jakožto pachtýř pachtovní smlouvu týkající se pozemku a rozestavěné kancelářské budovy umístěné na tomto pozemku (dále jen „dotčená kancelářská budova“), v rámci které se zavázala platit na počátku každého roku určitou částku (dále jen „roční pachtovné“). Doba trvání tohoto pachtu byla stanovena na 20 let a pachtovné dosahovalo částky 330 000 eur ročně.

14 Podle čl. 3 odst. 2 Wet OB, který je ustanovením založeným na čl. 5 odst. 3 písm. b) šesté směrnice, byl vznik zákupního práva postaven pro účely výběru daně z přidané hodnoty (DPH) na roveň předání nemovitosti, a podléhal tedy této dani. V souladu s čl. 8 odst. 5 písm. b) tohoto zákona ve spojení s čl. 5 odst. 5 prováděcí vyhlášky je u takového plnění, jako je to, o které se jedná v původním řízení, základem daně hodnota zákupního práva vypočítaná podle přílohy A písm. b) prováděcí vyhlášky, a sice kapitalizovaná hodnota veškerého pachtovného. V projednávaném případě byla tato hodnota stanovena na 3 844 500 eur.

15 Vznik zákupního práva, o které se jedná v původním řízení, tudíž podléhá DPH. Oudeland zaplatila tuto daň ve výši 730 455 eur podnikateli, s nímž uzavřela dotčenou pachtovní smlouvu, a uplatnila odpočet této částky v přiznání k DPH za březen 2004.

16 Po vzniku zákupního práva nechala Oudeland dotčenou kancelářskou budovu dokončit a převzala ji jako hotovou budovu. Náklady na dostavbu této budovy dosáhly 1 571 749 eur. Oudeland zaplatila 298 632 eur z titulu DPH a ihned ji odečetla od této částky. Během dokončování uvedené budovy se stala splatnou první splátka ročního pachtovného a společností Oudeland byla uhrazena.

17 Oudeland pronajala dotčenou kancelářskou budovu od 1. června 2004. Podle použitelné vnitrostátní právní úpravy, která je založena na čl. 13 části C písm. a) šesté směrnice se Oudeland rozhodla po dohodě s nájemci části této budovy vzdát se u této části osvobození od DPH stanovené pro pronájem nemovitostí. Pronájem zbývající části budovy byl osvobozen od DPH.

18 Oudeland měla za to, že pronájem dotčené kancelářské budovy musí být kvalifikován jako dodání zboží vyrobeného podnikem pro potřeby tohoto podniku ve smyslu čl. 3 odst. 1 písm. h) Wet OB a čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice. Uhradila DPH za část této budovy, která byla osvobozena od této daně, a u níž tedy neměla nárok na její odpočet. V daňovém přiznání Oudeland určila základ daně v případě dodání, o které se jedná v původním řízení, sečtením všech nákladů na dostavbu bez DPH s výší roční pachtovného splatného do okamžiku tohoto převzetí.

19 Daňová správa měla za to, že základ daně, který měl být uplatněn z důvodu pronájmu dotčené kancelářské budovy, tvoří náklady na dostavbu navýšené o kapitalizovanou hodnotu veškerého pachtovného. Společnosti Oudeland byl doručen dodatečný výměr daně vztahující se na období od 1. do 30. června 2004 ve výši rozdílu mezi základem daně vypočítaným společností Oudeland a základem daně stanoveným daňovou správou. Třebaže Oudeland podala správní odvolání, byl tento dodatečný výměr ponechán v platnosti.

20 Vzhledem k tomu, že žaloba, kterou podala Oudeland proti rozhodnutí, jímž bylo zamítnuto její správní odvolání, byla rozhodnutím Rechtbank te ‘s-Gravenhage (soud prvního stupně v Haagu, Nizozemsko) zamítnuta jako neopodstatněná, podala odvolání proti posledně uvedenému rozhodnutí k Gerechtshof te ‘s-Gravenhage (odvolací soud v Haagu, Nizozemsko).

21 Tento odvolací soud rozhodl, že podle čl. 8 odst. 3 Wet OB je u dodání ve smyslu čl. 3 odst. 1 písm. h) tohoto zákona základem daně pořizovací cena pozemku drženého společností Oudeland na základě uzavřené pachtovní smlouvy a že v tomto ohledu je třeba vycházet z hodnoty, kterou měl pozemek pro společnost Oudeland v okamžiku dodání ve smyslu čl. 3 odst. 1 písm. h) Wet OB. Tato hodnota nemůže být podle uvedeného soudu ani postavena na roveň hodnotě, kterou by měl uvedený pozemek v té době pro jeho majitele, ale musí být omezena na pachtovné zaplacené před dokončením dotčené kancelářské budovy.

22 Gerechtshof te ‘s-Gravenhage (odvolací soud v Haagu) tudíž zrušil rozhodnutí Rechtbank te ‘s-Gravenhage (soud prvního stupně v Haagu), rozhodnutí daňové správy, jímž bylo zamítnuto správní odvolání společnosti Oudeland, jakož i dodatečný výměr daně doručený této společnosti.

23 Ministr financí podal proti rozhodnutí odvolacího soudu kasační opravný prostředek k Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska, Nizozemsko).

24 Spor mezi účastníky původního řízení se týká způsobu, jakým má být určen základ daně u dodání ve smyslu čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice. Společnost Oudeland má za to, že tento základ daně tvoří jen částky vynaložené do data dodání, a sice částky ročního pachtovného splatné k tomuto datu, jakož i náklady na dostavbu dotčené kancelářské budovy, kdežto ministr financí se při určení hodnoty zákupního práva opírá o kapitalizovanou hodnotu veškerého pachtovného.

25 Předkládající soud si klade otázku, zda je třeba v souladu s rozsudkem ze dne 8. listopadu 2012, Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698) vyloučit ze základu daně položky pořizovací ceny, z nichž byla DPH uhrazena, a sice hodnotu zákupního práva a náklady na dostavbu dotčené kancelářské budovy, a zda tomu tak musí být i tehdy, když osoba povinná k dani ihned provedla na základě ustanovení vnitrostátního práva plný odpočet takto zaplacené DPH.

26 Pokud musí být položky pořizovací ceny uvedené v předchozím bodě tohoto rozsudku zahrnuty do základu daně uvedeného v čl. 8 odst. 3 Wet OB ve spojení s čl. 11 částí A odst. 1 písm. b) šesté směrnice, předkládající soud si klade otázku, jakým způsobem musí být stanoven tento základ, pokud jde o zákupní právo, a zejména jakým způsobem je hodnota pachtovného splatného postupně na základě tohoto práva zahrnuta do základu daně u dodání ve smyslu čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice.

27 Za těchto podmínek se Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být čl. 11 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice vykládán tak, že u dodání ve smyslu čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice nepatří do základu daně pořizovací cena pozemků nebo jiných vstupů, za které osoba povinná k dani zaplatila DPH při jejich nabytí, k němuž v projednávaném případě došlo zřízením věcného práva k užívání nemovitého majetku? Je tomu jinak, pokud osoba povinná k dani provedla odpočet této DPH související s pořízením na základě vnitrostátních právních předpisů – nezávisle na tom, zda jsou tyto právní předpisy v tomto ohledu v souladu s šestou směrnicí?

2) Musí být v případě, o jaký se jedná v projednávané věci, ve kterém došlo k nabytí pozemku s rozestavěnou budovou zřízením věcného práva ve smyslu v čl. 5 odst. 3 písm. b) šesté směrnice, čl. 11 část A odst. 1 písm. b) této směrnice vykládán v tom smyslu, že hodnota pachtovného, tzn. hodnota částek, které je třeba každoročně uhradit během doby platnosti nebo také během zbývající doby platnosti věcného práva, patří do základu daně dodání ve smyslu čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice?“

K předběžným otázkám

K první otázce

28 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 11 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že hodnota věcného práva, které poskytuje oprávněnému užívací právo k nemovitosti a náklady na dostavbu kancelářské budovy postavené na dotčeném pozemku mohou být zahrnuty do základu daně v případě dodání ve smyslu čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice, pokud osoba povinná k dani již odvedla DPH z této hodnoty a těchto nákladů, ale rovněž ihned provedla odpočet této daně v plné výši.

29 Článek 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice stanoví, že členské státy mohou považovat za dodání za protiplnění použití zboží osobou povinnou k dani pro účely jejího podnikání, jestliže bylo toto zboží vyrobeno, postaveno, vytěženo, zpracováno, zakoupeno nebo dovezeno v rámci tohoto podnikání a DPH z tohoto zboží by nebyla plně odpočitatelná, kdyby bylo pořízeno od jiné osoby povinné k dani.

30 Díky této možnosti mohou členské státy uzpůsobit daňové právní předpisy tak, aby podniky, které nemohou z důvodu výkonu činnosti osvobozené od DPH provést odpočet DPH, kterou zaplatily při nabytí podnikového majetku, nebyly znevýhodněny vůči konkurentům, kteří vykonávají stejnou činnost prostřednictvím majetku, který získali bez zaplacení DPH tím, že jej sami vyrobili nebo jej obecně získali v rámci podnikání (rozsudek ze dne 8. listopadu 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, bod 26).

31 Úvodem je třeba připomenout – jak uvedl generální advokát v bodě 42 svého stanoviska – že použitelnost čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice podléhá třem kumulativním podmínkám.

32 Zaprvé dotčené zboží musí být „zboží[m] vyroben[ým], postaven[ým], vytěžen[ým], zpracovan[ým] [...] v rámci [...] podnikání [osoby povinné k dani]“. Soudní dvůr rozhodl, že za účelem toho, aby možnost považovat uskutečněné plnění za dodání za protiplnění mohla být využita způsobem, který skutečně odstraňuje veškerou nerovnost v oblasti DPH mezi osobami povinnými k dani, které nabyly majetek od jiné osoby povinné k dani, a těmi, které jej nabyly v rámci podnikání, pokrývá čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice nejen zboží zcela vyrobené, postavené, vytěžené nebo zpracované dotčeným podnikem samotným, ale také zboží vyrobené, postavené, vytěžené nebo zpracované třetí osobou z materiálu

daného k dispozici uvedeným podnikem, přičemž musí být možné vztáhnout toto postavení na roveň na veškeré zboží dokončené nebo zdokonalené třetí osobou (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 8. listopadu 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, body 27 a 28, jakož i ze dne 10. září 2014, Gemeente 's-Hertogenbosch, C-92/13, EU:C:2014:2188, bod 28).

33 Zadruhé osoba povinná k dani musí používat toto zboží pro účely svého podnikání.

34 Zatřetí pořízení uvedeného zboží od jiné osoby povinné k dani nesmí založit první osobě povinné k dani nárok na plný odpočet DPH.

35 Po tomto upřesnění je třeba zdůraznit, že Oudeland poté, co v projednávaném případě jednak nabyla na základě pachtovní smlouvy právo k dotčenému pozemku a k rozestavěné kancelářské budově umístěné na tomto pozemku, zaplatila DPH související s tímto nabytím a uplatnila odpočet této daně ve svém přiznání k DPH za březen 2004 a jednak nechala dostavět tuto budovu, zaplatila DPH související s náklady na její dostavbu a uplatnila odpočet uvedené daně, uvedenou kancelářskou budovu pronajala, přičemž se jen částečně vzdala osvobození od DPH stanovené pro pronájem nemovitostí.

36 Vzhledem k tomu, že pronájem takto dokončené budovy společností Oudeland byl považován za použití zboží získaného v rámci podnikání pro účely tohoto podnikání a k tomu, že tato budova byla zčásti využívána k jiným účelům než zdanitelným plněním, byl tento pronájem postaven na roveň dodání ve smyslu čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice a podléhal DPH.

37 Podle čl. 11 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice je při dodáních zboží uvedených mimo jiné v čl. 5 odst. 7 písm. a) uvedené směrnice základem daně „kupní cena zboží nebo podobného zboží, a nelze-li ji určit, výrobní [pořizovací] cena stanovená k okamžiku dodání".

38 Soudní dvůr v tomto ohledu uvedl, že z uvedeného čl. 11 části A odst. 1 písm. b) jednoznačně vyplývá, že „pořizovací cena" je základem daně pouze tehdy, nelze-li určit kupní cenu zboží nebo podobného zboží (rozsudek ze dne 23. dubna 2015, Property Development Company, C-16/14, EU:C:2015:265, bod 37).

39 Předkládající soud v tomto ohledu uvádí, že v projednávaném případě je nesporné, že nelze určit kupní cenu zboží podobného dotčené kancelářské budově. Je tudíž třeba vycházet z ceny pořizovací.

40 Předkládající soud si však klade otázku, zda složky pořizovací ceny, z nichž byla DPH uhrazena, a sice hodnota zákupního práva a náklady na dostavbu dotčené kancelářské budovy, musí být vyloučeny ze základu daně i tehdy, když v souladu s ustanoveními použitelného vnitrostátního práva provedla osoba povinná k dani ihned plný odpočet DPH zaplacené za zákupní právo a dostavbu této budovy.

41 Soudní dvůr v tomto ohledu uvedl, že možnost postavení na roveň dodání za protiplnění nemůže být užita pro výběr DPH z hodnoty zboží, z něhož již tato osoba povinná k dani odvedla DPH v rámci předchozího zdanění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. listopadu 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, bod 32)

42 Takové opakované zdanění by totiž bylo neslučitelné jak se základní charakteristikou DPH, podle níž se tato daň vztahuje k přidané hodnotě dotčeného zboží nebo služeb, přičemž při stanovení daně splatné při jedné transakci se odečte daň, která byla zaplacena při předcházející transakci (viz zejména rozsudky ze dne 16. prosince 1992, Beaulande, C-208/91, EU:C:1992:524, bod 14; ze dne 17. září 1997, UCAL, C-347/95, EU:C:1997:411, bod 34, jakož i ze dne 29. dubna 2004, GIL Insurance a další, C-308/01, EU:C:2004:252, bod 33), tak s účelem uvedené možnosti postavení na roveň, která sice spočívá v umožnění členským státům uložit DPH na použití zboží pro účely činností osvobozených od DPH, ale v žádném případě neznamená, že je uvedeným státům umožněno opakovaně podrobit DPH stejnou část hodnoty tohoto zboží (rozsudek ze dne 8. listopadu 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, bod 32).

43 Jak uvedl generální advokát v bodě 49 svého stanoviska, pokud DPH zaplacená v rámci složek pořizovací ceny byla poté odečtena, nevede zdanění vyplývající z postavení na roveň dodání za protiplnění k opakovanému zdanění téže hodnoty. Uvedené složky nemusí být totiž zahrnuty do základu daně podle čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice pouze v případě, že DPH týkající se těchto složek bude nesena osobou povinnou k dani, jelikož tato neprovedla jejich odpočet.

44 V tomto ohledu Soudní dvůr rozhodl, že základ daně uvedený v čl. 11 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice nemůže v žádném případě zahrnovat hodnotu, ze které již osoba povinná k dani zaplatila DPH, aniž ji mohla následně odpočíst (viz rozsudek ze dne 23. dubna 2015, Property Development Company, C-16/14, EU:C:2015:265, bod 42 a citovaná judikatura).

45 Z toho vyplývá – jak uvedl generální advokát v bodě 50 svého stanoviska – že hodnoty, z nichž osoba povinná k dani již zaplatila DPH, ale následně provedla její odpočet, mohou být do základu daně uvedeného v čl. 11 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice zahrnuty.

46 S ohledem na výše uvedené je třeba na první otázku tudíž odpovědět tak, že čl. 11 část A odst. 1 písm. a) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že hodnota věcného práva, které poskytuje oprávněnému užívací právo k nemovitosti a náklady na dostavbu kancelářské budovy postavené na dotčeném pozemku mohou být zahrnuty do základu daně v případě dodání ve smyslu čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice, pokud osoba povinná k dani již zaplatila DPH z této hodnoty a těchto nákladů, ale rovněž ihned provedla její plný odpočet.

Ke druhé otázce

47 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda v takové situaci, o jakou se jedná v původním řízení, v níž byly pozemek a rozestavěná budova umístěná na tomto pozemku nabyty zřízením věcného práva, které poskytuje oprávněnému užívací právo k těmto nemovitostem, musí být čl. 11 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že hodnota tohoto věcného práva, která musí být zahrnuta do základu daně v případě dodání ve smyslu čl. 5 odst. 7 písm. a) téže směrnice, odpovídá hodnotě částek, které je třeba každoročně uhradit jakožto protiplnění během celé doby trvání pachtu, jímž bylo toto věcné právo založeno, nebo hodnotě částek, které mají být uhrazeny během zbývající doby trvání tohoto pachtu.

48 Zaprvé je třeba připomenout – jak již bylo uvedeno v bodech 38 a 39 tohoto rozsudku – že „pořizovací cena“ je základem daně pouze tehdy, nelze-li určit kupní cenu zboží nebo podobného zboží, a že v projednávaném případě nelze určit kupní cenu zboží podobného dotčené kancelářské budově.

49 Ve věci v původním řízení je tudíž základem daně u dodání ve smyslu čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice pořizovací cena.

50 Zadruhé ze samotného znění čl. 11 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice vyplývá, že pořizovací cena, jakož i kupní cena zboží nebo podobného zboží musí být stanovena k okamžiku dodání ve smyslu čl. 5 odst. 7 písm. a) této směrnice.

51 Zatřetí je třeba připomenout, že podle vnitrostátního práva provádějícího možnost upravenou v čl. 5 odst. 3 písm. b) šesté směrnice je v projednávaném případě postaveno zřízení zákupního práva na roveň dodání zboží. Pokud jde o zřízení takového zákupního práva trvajícího 20 let, jako je to, o které se jedná ve věci v původním řízení, je podle ustanovení použitelného vnitrostátního práva protiplnění za toto dodání určeno na základě pevně stanovené roční částky vynásobené počtem let, během nichž musí být prováděny platby, přičemž takto získaná částka je poté v souladu s vnitrostátními právními předpisy opravena a kapitalizována k okamžiku vzniku tohoto práva. Zřízení zákupního práva vedlo v projednávaném případě k jednorázové platbě splatné DPH z celé výše takto určeného protiplnění.

52 Je třeba uvést, že způsoby určení tohoto protiplnění nejsou předmětem otázek položených předkládajícím soudem, jelikož hodnota uvedeného protiplnění nebyla ve sporu v původním řízení zpochybňována.

53 Vzhledem k tomu, že z odpovědi na první otázku vyplývá, že zaplacení DPH z hodnoty zákupního práva nebrání tomu, aby tato hodnota byla zohledněna v základu daně dodání ve smyslu čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice, pokud byl ihned uplatněn plný odpočet této daně, a vzhledem k tomu, že nebylo zpochybňováno, že uvedená hodnota je jednou ze složek pořizovací ceny, je třeba určit, zda je třeba zohlednit celou hodnotu zákupního práva – jak navrhuje nizozemská vláda – nebo její část.

54 V tomto ohledu je třeba uvést, že pacht je časově omezen a že – jak bylo uvedeno v bodě 51 tohoto rozsudku – hodnota protiplnění za zřízení zákupního práva je určena podle sjednané doby platnosti pachtovní smlouvy.

55 Pokud je dodání ve smyslu čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice uskutečněno nikoli v okamžiku zřízení zákupního práva, nýbrž později, odpovídá hodnota tohoto práva, která má být zohledněna v základu daně, zbytkové hodnotě tohoto práva v okamžiku dodání (obdobně viz rozsudky ze dne 17. května 2001, Fischer a Brandenstein, C-322/99 a C-323/99, EU:C:2001:280, bod 80, jakož i ze dne 8. května 2013, Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, bod 32).

56 Tato zbytková hodnota zákupního práva je určena v závislosti na zbývající době trvání pachtu a zahrnuje hodnotu ročních částek, které je třeba ještě uhradit jako pachtovné a které jsou opraveny nebo kapitalizovány podle stejné metody, jako je ta, která se použije pro určení hodnoty zákupního práva.

57 Tento výklad je podepřen účelem možnosti postavení na roveň, kterou čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice přiznává členským státům a která byla připomenuta v bodě 30 tohoto rozsudku.

58 Pokud by v okamžiku dodání ve smyslu čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice musel určitý konkurent na zbývající dobu trvání pachtu sjednaného se společnosti Oudeland sjednat pacht týkající se téhož zboží s cílem využít dotčenou kancelářskou budovu ke stejné činnosti jako společnost Oudeland, v případě tohoto konkurenta by odpovídala pořizovací cena zákupního práva hodnotě tohoto práva v okamžiku sjednání tohoto pachtu, a tedy jeho zbytkové hodnotě.

59 Mít za to – stejně jako nizozemská vláda – že je třeba zohlednit celou hodnotu zákupního práva odpovídající protiplnění v okamžiku jeho zřízení, by vedlo k opominutí skutečnosti, kterou uvedl generální advokát v bodě 70 svého stanoviska, že hodnota zákupního práva se plynutím času postupně snižuje a k přehlédnutí pravidla, podle něhož musí být pořizovací cena stanovena k okamžiku dodání ve smyslu čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice.

60 Platí také, že již splatné částky ročních poplatků jsou sice částkami uhrazenými společností Oudeland z důvodu zákupního práva, avšak nejsou hodnotou tohoto práva k okamžiku dodání ve smyslu čl. 5 odst. 7 písm. a) této směrnice.

61 S ohledem na výše uvedené je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že v takové situaci, o jakou se jedná v původním řízení, v níž byly pozemek a rozestavěná budova umístěná na tomto pozemku nabyty zřízením věcného práva, které poskytuje oprávněnému užívací právo k těmto nemovitostem, musí být čl. 11 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že hodnota tohoto věcného práva, která musí být zahrnuta do základu daně v případě dodání ve smyslu čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice, odpovídá hodnotě částek, které je třeba každoročně uhradit jako protiplnění po zbývající dobu trvání pachtu, jímž bylo toto věcné právo založeno, a které jsou opraveny nebo kapitalizovány podle stejné metody, jako je ta, která se použije pro určení hodnoty zřízení zákupního práva.

K nákladům řízení

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

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

1) **Článek 11 část A odst. 1 písm. a) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, musí být vykládán v tom smyslu, že hodnota věcného práva, které poskytuje oprávněnému užívací právo k nemovitosti a náklady na dostavbu kancelářské budovy postavené na dotčeném pozemku mohou být zahrnuty do základu daně v případě dodání ve smyslu čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice, pokud osoba povinná k dani již zaplatila DPH z této hodnoty a těchto nákladů, ale rovněž ihned provedla její plný odpočet.**

2) **V takové situaci, o jakou se jedná v původním řízení, v níž byly pozemek a rozestavěná budova umístěná na tomto pozemku nabyty zřízením věcného práva, které poskytuje oprávněnému užívací právo k těmto nemovitostem, musí být čl. 11 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice 95/7, vykládán v tom smyslu, že hodnota tohoto věcného práva, která musí být zahrnuta do základu daně v případě dodání ve smyslu čl. 5 odst. 7 písm. a) uvedené směrnice, odpovídá hodnotě částek, které je třeba každoročně uhradit jako protiplnění po zbývající dobu trvání pachtu, jímž bylo toto věcné právo založeno, a které jsou opraveny nebo kapitalizovány podle stejné metody, jako je ta, která se použije pro určení hodnoty zřízení zákupního práva.**

Podpisy.