Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 28. apríla 2016*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Dane — DPH — Zdaniteľné plnenia — Použitie tovaru nadobudnutého ‚v rámci podnikania' na účely podnikania — Považovanie plnenia za dodanie za protihodnotu — Základ dane"

Vo veci C-128/14,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd Holandska) z 21. februára 2014 a doručený Súdnemu dvoru 18. marca 2014, ktorý súvisí s konaním:

Staatssecretaris van Financiën

proti

Het Oudeland Beheer BV,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: podpredseda Súdneho dvora A. Tizzano, vykonávajúci funkciu predsedu prvej komory, sudcovia F. Biltgen, A. Borg Barthet, E. Levits (spravodajca) a M. Berger,

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 16. júla 2015,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Het Oudeland Beheer BV, v zastúpení: A. J. de Ruiter, belastingadviseur,

— holandská vláda, v zastúpení: M. K. Bulterman, C. S. Schillemans a M. Noort, splnomocnené zástupkyne,

— Európska komisia, v zastúpení: W. Roels a C. Soulay, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 15. októbra 2015,

vyhlásil tento

* Jazyk konania: holandčina.

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 5 ods. 3 písm. b), článku 5 ods. 7 písm. a), ako aj článku 11 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice 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 stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995 (Ú. v. ES L 102, 1995, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274) (ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Staatssecretaris van Financiën (štátny tajomník ministerstva financií, Holandsko) a spoločnosťou Het Oudeland Beheer BV (ďalej len „Oudeland“) vo veci určenia základu dane v prípade dodania v zmysle článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice, ktoré uskutočnila táto spoločnosť.

Právny rámec

Právo Únie

3 Hoci šiesta smernica bola s účinnosťou od 1. januára 2007 zrušená a nahradená smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), na tento spor sa vzhľadom na dátum, keď došlo ku skutočnostiam, o ktoré ide v spore vo veci samej, naďalej uplatňuje šiesta smernica.

4 Podľa článku 2 šiestej smernice:

„Dani z pridanej hodnoty podlieha:

1. dodávka [dodanie – *neoficiálny preklad*] tovaru alebo služieb za úhradu [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou…“

5 Článok 5 tejto smernice, nazvaný „Dodávka [Dodanie – *neoficiálny preklad*] tovarov“, stanovuje:

„1. Pojem ‚dodávka [dodanie – *neoficiálny preklad*] tovarov‘ predstavuje prevod práva nakladať s hmotným majetok na iného majiteľa [nakladať s hmotným majetkom ako vlastník – *neoficiálny preklad*].

…

3. Členské štáty môžu považovať za hmotný majetok:

…

b) práva na tieto záujmy [vecné práva – *neoficiálny preklad*] poskytujúce ich vlastníkovi právo na používanie nehnuteľného majetku,

…

5. Členské štáty môžu zvážiť odovzdanie určitých stavebných prác, ktoré by sa dodávali v zmysle odseku 1 [Členské štáty môžu považovať za dodanie v zmysle odseku 1 odovzdanie určitých stavebných prác – *neoficiálny preklad*].

…

7. Členské štáty môžu považovať tovar za poskytnutý za úhradu, ak ide o [môžu za dodanie za protihodnotu považovať – *neoficiálny preklad*]:

a) aplikáciu osobou podliehajúcou dani pre jej podnikateľské účely v prípade tovaru vyrobeného, zostrojeného, získaného, spracovaného, zakúpeného alebo dovezeného v priebehu jej obchodovania, kde by daň z pridanej hodnoty za tento tovar, získaný od inej osoby podliehajúcej dani, nebola plne odpočítateľná [použitie tovaru, ktorý bol vyrobený, zostrojený, vyťažený, spracovaný, zakúpený alebo dovezený zdaniteľnou osobou v rámci jej podnikania, touto zdaniteľnou osobou na účely jej podnikania, ak by nadobudnutím takéhoto tovaru od inej zdaniteľnej osoby nevzniklo právo na plné odpočítanie dane z pridanej hodnoty – *neoficiálny preklad*],

…“

6 Článok 11 šiestej smernice stanovuje:

„A. Na území štátu

1. Zdaniteľným základom [Základom dane – *neoficiálny preklad*] je:

a) v prípade poskytovania tovaru alebo služieb [v prípade dodania tovaru a poskytovania služieb – *neoficiálny preklad*], ktoré nie sú uvedené v nasledujúcich bodoch b), c) a d), všetko, čo predstavuje protihodnotu, ktorú získal alebo získa dodávateľ od kupujúceho, od zákazníka alebo od tretej strany za tento tovar alebo služby vrátane dotácií priamo súvisiacich s cenou tohto tovaru alebo služieb [všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto plnenia od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto plnení – *neoficiálny preklad*],

b) v prípade poskytovania tovaru podľa článku 5(6) a (7) [v prípade plnení podľa článku 5 ods. 6 a 7 – *neoficiálny preklad*] nákupná cena tovaru alebo podobného tovaru alebo, ak nákupná cena neexistuje, režijná cena stanovená v čase dodávky [uskutočnenia týchto plnení – *neoficiálny preklad*],

…“

7 Článok 13 tejto smernice, nazvaný „Oslobodenie od dane na území štátu“, stanovuje:

„B. Iné oslobodenia od dane Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, platí, že členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky za podmienok, ktoré stanovia na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie oslobodení od dane a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním: …

g) budovy a ich súčasti, aj pozemky [dodanie budov alebo častí budov a pozemkov – *neoficiálny preklad*], na ktorých stoja, s výnimkou definovanou v článku 4 [ods. 3 písm. a)], …

C. Možnosť voľby Členské štáty môžu zdaniteľným osobám poskytnúť právo voľby v otázke zdanenia v prípadoch, ak ide o:

a) prenájom a leasing nemovitostí [prenájom nehnuteľností – *neoficiálny preklad*], … Členské štáty môžu rozsah práva na voľbu rozhodnutia obmedziť a určiť podrobnosti, kedy sa môže toto právo uplatniť.“

8 Článok 17 uvedenej smernice, nazvaný „Vznik a rozsah práva na odpočet“, stanovuje:

„1. Právo na odpočítanie dane vzniká v čase vyrubenia odpočítateľnej dane.

2. Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely je[j] zdaniteľných plnení, daňovník [zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*] má právo odpočítať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

a) daň z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný daňovník [jej dodala alebo má dodať iná zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*],

…

c) daň z pridanej hodnoty splatnú podľa článkov 5 (7) a) a 6 (3) [článku 5 ods. 7 písm. a) a článku 6 ods. 3 – *neoficiálny preklad*].

…

5. V prípade tovarov a služieb pre potreby daňovníka [zdaniteľnej osoby – *neoficiálny preklad*] obe plnenia zahrnuté v odsekoch 2 a 3, kde ide o odpočítateľnú daň z pridanej hodnoty a pri plneniach, kde daň z pridanej hodnoty nie je odpočítateľná, je povolené odrátať [odpočítať – *neoficiálny preklad*] iba tú časť dane z pridanej hodnoty, ktorá sa týka prvých plnení.

…“

Holandské právo

9 § 3 Wet op de Omzetbelasting 1968 (zákon o dani z obratu z roku 1968), v znení uplatniteľnom vo veci samej (ďalej len „Wet OB“), stanovuje:

„1. Za dodania tovaru sa považujú:

…

c) dodanie nehnuteľností zhotoviteľom s výnimkou nezastavaných pozemkov, ktoré nie sú určené na výstavbu…

…

h) nakladanie s tovarom vyrobeným vo vlastnom podniku na účely vlastného podnikania vtedy, ak v prípade, že by tento tovar bol nadobudnutý od iného podnikateľa, nebolo možné daň, ktorou je zaťažený, odpočítať vôbec, resp. v plnom rozsahu; za tovar vyrobený vo vlastnom podniku sa považuje tovar vyrobený na objednávku s prenechaním materiálov vrátane pozemku; toto ustanovenie nemožno uplatniť na nezastavané pozemky, ktoré nie sú stavebnými pozemkami…

…

2. Za dodanie tovaru sa považuje najmä zriadenie, prevod, zmena, vzdanie sa alebo výpoveď práv k nehnuteľnému majetku okrem hypoték a pozemkovej renty, a to s výnimkou prípadov, keď je protihodnota spolu s daňou z obratu nižšia ako ekonomická hodnota týchto práv. Ekonomická hodnota dosahuje najmenej režijnú cenu (vrátane dane z obratu) nehnuteľného majetku, ktorého sa právo týka, ktorá by bola dosiahnutá pri zhotovení nezávislou treťou osobou v čase plnenia“.

10 § 8 ods. 3 a 5 Wet OB stanovuje:

„3. V prípade dodaní v zmysle § 3 ods. 1 písm. g) a h) a § 3a ods. 1 je protihodnota stanovená na sumu (bez dane z obratu), ktorá by sa za tento tovar musela zaplatiť, ak by bol v čase dodania nadobudnutý alebo vyrobený v stave, v akom sa nachádza v tomto čase.

…

5. Všeobecne záväzná vyhláška môže určiť, do akej miery:

…

b) sú náklady súvisiace s majetkom zaťaženým pozemkovou rentou, s právom dlhodobého nájmu, právom stavby, so služobnosťou, s bytmi, členskými právami v spoločnosti spravujúcej nehnuteľnosti (*lidmaatschapsrechten*) a s ďalšími podobnými právami súčasťou protihodnoty,

…“

11 § 5 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (vykonávacia vyhláška o dani z obratu z roku 1968, ďalej len „vykonávacia vyhláška“) stanovuje:

„1. V prípade zriadenia, prevodu, vzdania sa alebo výpovede práva dlhodobého nájmu, práva stavby alebo služobnosti je hodnota nájomného alebo náhrady súčasťou protihodnoty, ktorá nesmie prekročiť ekonomickú hodnotu majetku, na ktorý sa právo vzťahuje. Ekonomická hodnota zahrnuje prinajmenšom režijnú cenu (vrátane dane z obratu) nehnuteľného majetku, ktorého sa právo týka, ktorá by bola dosiahnutá pri zhotovení nezávislou treťou osobou v čase plnenia.

…

5. Hodnota nájomného alebo náhrady sa určí v súlade s prílohou A tejto vyhlášky.

…“

12 Príloha A vykonávacej vyhlášky stanovuje:

„…

b) hodnota nájomného, odmeny alebo náhrady v prípade nájmu, ktorá sa stane splatnou po určitom čase, sa stanoví ako ročná suma vynásobená počtom rokov, počas ktorých sa musia vykonávať platby…“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

13 Dňa 8. marca 2004 uzatvorila spoločnosť Oudeland ako nájomca zmluvu o dlhodobom nájme týkajúcu sa pozemku a rozostavanej administratívnej nehnuteľnosti nachádzajúcej sa na tomto pozemku (ďalej len „dotknutá administratívna nehnuteľnosť“) za úhradu poplatku splatného každoročne vopred (ďalej len „ročné nájomné“). Dĺžka trvania tohto nájmu bola stanovená na 20 rokov, pričom výška ročného nájmu predstavovala 330 000 eur.

14 V súlade s § 3 ods. 2 Wet OB, ktorého základom je článok 5 ods. 3 písm. b) šiestej smernice, sa zriadenie práva dlhodobého nájmu považovalo na účely výberu dane z pridanej hodnoty (DPH) za dodanie nehnuteľného majetku, v dôsledku čoho podliehalo tejto dani. Podľa § 8 ods. 5 písm. b) tohto zákona v spojení s § 5 ods. 5 vykonávacej vyhlášky základ dane v prípade takého dodania, o aké ide vo

veci samej, zahŕňa hodnotu práva dlhodobého nájmu vypočítanú v súlade s prílohou A písm. b) vykonávacej vyhlášky, teda kapitalizovanú hodnotu všetkých súm nájomného. V prejednávanej veci je táto hodnota stanovená na 3 844 500 eur.

15 Zriadenie práva dlhodobého nájmu, o ktoré ide vo veci samej, preto podliehalo DPH. Oudeland zaplatila túto daň vo výške 730 455 eur podnikateľovi, s ktorým uzatvorila dotknutú zmluvu o dlhodobom nájme a vykonala odpočet tejto sumy v daňovom priznaní k DPH za marec 2004.

16 Oudeland po tom, čo bolo zriadené právo dlhodobého nájmu, nechala dokončiť dotknutú administratívnu nehnuteľnosť a prevzala ju ako nehnuteľnosť pripravenú na užívanie. Náklady na dokončenie tejto budovy dosiahli 1 571 749 eur. Z tejto sumy Oudeland zaplatila a okamžite odpočítala sumu 298 632 eur ako DPH. Počas dokončovania uvedenej budovy sa stalo splatným prvé ročné nájomné, ktoré Oudeland zaplatila.

17 Oudeland prenajala dotknutú administratívnu nehnuteľnosť od 1. júna 2004. V súlade s uplatniteľnou vnútroštátnou právnou úpravou, ktorá sa zakladá na článku 13 C písm. a) šiestej smernice, Oudeland sa v prípade časti tejto nehnuteľnosti a po dohode s jej nájomcami rozhodla neuplatniť oslobodenie od DPH stanovené pre nájom nehnuteľného majetku. Prenájom ďalšej časti nehnuteľnosti bol oslobodený od DPH.

18 Oudeland sa domnieva, že prenájom dotknutej administratívnej nehnuteľnosti sa mal považovať za dodanie tovaru, ktorý bol vyrobený v rámci jej podnikania, na účely jej podnikania v zmysle § 3 ods. 1 písm. h) Wet OB a článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice. Zaplatila DPH za časť tejto nehnuteľnosti, ktorá bola oslobodená od tejto dane a v prípade ktorej preto nemala právo na odpočítanie tejto dane. Oudeland vo svojom daňovom priznaní určila základ dane v prípade dodania, o ktoré ide vo veci samej, tak, že do neho zahrnula všetky náklady na dokončenie stavby bez DPH a pripočítala sumu ročného nájomného, ktoré bolo v čase tohto dodania už splatné.

19 Daňový úrad usúdil, že základ dane, ktorý mal byť uplatnený z dôvodu prenájmu dotknutej administratívnej nehnuteľnosti, mali tvoriť náklady na dokončenie stavby zvýšené o kapitalizovanú hodnotu všetkých súm nájomného. Spoločnosti Oudeland bol doručený dodatočný výmer za obdobie od 1. do 30. júna 2004, a to na sumu zodpovedajúcu rozdielu medzi základom dane vypočítaným spoločnosťou Oudeland a základom dane vypočítaným týmto úradom. Bez ohľadu na námietku, ktorú vzniesla Oudeland, bol tento výmer ponechaný v platnosti.

20 Keďže Rechtbank te ‘s-Gravenhage (Okresný súd v Haagu, Holandsko) zamietol žalobu podanú spoločnosťou Oudeland proti rozhodnutiu o zamietnutí námietky ako nedôvodnú, Oudeland podala proti rozhodnutiu uvedeného súdu odvolanie na Gerechtshof te ‘s-Gravenhage (Odvolací súd v Haagu, Holandsko).

21 Tento odvolací súd rozhodol, že podľa § 8 ods. 3 Wet OB základ dane pri dodaniach v zmysle § 3 ods. 1 písm. h) tohto zákona zahŕňa režijnú cenu pozemku, ktorý má v držbe Oudeland na základe uzatvorenej zmluvy o dlhodobom nájme, a že v tejto súvislosti bolo potrebné vychádzať z hodnoty, ktorú mal pozemok pre spoločnosť Oudeland v čase dodania v zmysle § 3 ods. 1 písm. h) Wet OB. Okrem tohto podľa uvedeného súdu sa táto hodnota nemohla považovať za hodnotu, ktorú mal v danom čase uvedený pozemok pre vlastníka, ale mala sa obmedziť na sumu ročného nájmu, ktorá bola zaplatená pred dokončením dotknutej administratívnej nehnuteľnosti.

22 Gerechtshof te ‘s-Gravenhage (Odvolací súd v Haagu) v dôsledku toho zrušil rozhodnutie Rechtbank te ‘s-Gravenhage (Okresný súd v Haagu), rozhodnutie daňového úradu o zamietnutí námietky spoločnosti Oudeland, ako aj dodatočný výmer doručený tejto spoločnosti.

23 Štátny tajomník ministerstva financií podal na Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd Holandska) kasačný opravný prostriedok proti rozhodnutiu vydanému v odvolacom konaní.

24 Spor medzi účastníkmi konania vo veci samej sa týka spôsobu, akým treba určiť základ dane v prípade dodania v zmysle článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice. Zatiaľ čo sa Oudeland domnieva, že jedine sumy, ktoré boli vynaložené k dátumu dodania, t. j. sumy ročných nájmov splatných k tomuto dátumu, ako aj náklady na dostavbu dotknutej administratívnej nehnuteľnosti, sú súčasťou tohto základu dane, štátny tajomník ministerstva financií vychádza na účely stanovenia hodnoty práva dlhodobého nájmu z kapitalizovanej hodnoty všetkých súm nájomného.

25 Vnútroštátny súd sa pýta, či v súlade s rozsudkom z 8. novembra 2012, Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698), treba zo základu dane vylúčiť položky režijnej ceny, z ktorých bola zaplatená DPH, a to konkrétne hodnotu práva dlhodobého nájmu a náklady na dostavbu dotknutej administratívnej nehnuteľnosti, a či to isté platí v prípade, že zdaniteľná osoba okamžite a v celom rozsahu vykonala na základe vnútroštátnych predpisov odpočet takto zaplatenej DPH.

26 Ak majú byť položky režijnej ceny, uvedené v predchádzajúcom bode tohto rozsudku, zahrnuté do základu dane podľa § 8 ods. 3 Wet OB v spojení s článkom 11 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice, vnútroštátny súd sa pýta na spôsob, akým treba určiť tento základ, pokiaľ ide o právo dlhodobého nájmu, a najmä na spôsob, akým je hodnota súm nájomného, ktoré sú postupne splatné na základe tohto práva, zahrnutá do základu dane v prípade dodania v zmysle článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice.

27 Za týchto podmienok Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd Holandska) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 11 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že režijná cena pozemku alebo iných vecí či materiálov, z ktorých zdaniteľná osoba zaplatila DPH pri nadobudnutí – v prejednávanom prípade na základe zriadenia vecného práva na užívanie nehnuteľnej veci – nie je pri dodaní v zmysle článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice súčasťou základu dane? Platí niečo iné v prípade, keď zdaniteľná osoba vykonala na základe vnútroštátnych právnych noriem – bez ohľadu na to, či sú v tejto súvislosti zlučiteľné so šiestou smernicou – pri nadobudnutí odpočet tejto DPH?

2. Treba v takom prípade, ako je prejednávaný, keď sa pozemok spolu s budovou, ktorá sa nachádzala vo výstavbe, nadobudol zriadením vecného práva v zmysle článku 5 ods. 3 písm. b) šiestej smernice, vykladať článok 11 A ods. 1 písm. b) tejto smernice v tom zmysle, že hodnota nájomného, teda hodnota súm, ktoré sa majú každoročne zaplatiť za obdobie existencie vecného práva alebo za obdobie zostávajúcej existencie vecného práva, je súčasťou základu dane pri dodaní v zmysle článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

28 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 11 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice má vykladať v tom zmysle, že hodnota vecného práva, ktoré oprávňuje jeho držiteľa užívať nehnuteľný majetok, a náklady na dokončenie administratívnej nehnuteľnosti postavenej na dotknutom pozemku môžu byť zahrnuté do základu dane v prípade dodania v zmysle článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice, pokiaľ už zdaniteľná osoba nielen zaplatila DPH týkajúcu sa tejto hodnoty a týchto nákladov, ale túto daň aj okamžite a v celom rozsahu odpočítala.

29 Podľa článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice členské štáty môžu za dodanie za protihodnotu považovať použitie tovaru, ktorý bol vyrobený, zostrojený, vyťažený, spracovaný, zakúpený alebo dovezený zdaniteľnou osobou v rámci jej podnikania, touto zdaniteľnou osobou na účely jej podnikania, ak by nadobudnutím takéhoto tovaru od inej zdaniteľnej osoby nevzniklo právo na plné odpočítanie DPH.

30 Na základe tejto možnosti môžu členské štáty koncipovať svoju daňovú právnu úpravu tak, aby podniky, ktoré z dôvodu, že vykonávajú činnosť oslobodenú od DPH, nemôžu odpočítať DPH, ktorú zaplatili pri nadobudnutí tovarov na účely podnikania, neboli v nevýhode oproti konkurentom, ktorí vykonávajú rovnakú činnosť s použitím tovarov, ktoré nadobudli bez zaplatenia DPH tým, že si ich sami vyrobili alebo všeobecnejšie nadobudli ich v rámci svojho podnikania (rozsudok z 8. novembra 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, bod 26).

31 Na úvod treba pripomenúť, že ako uviedol generálny advokát v bode 42 svojich návrhov, uplatniteľnosť článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice podlieha trom kumulatívnym podmienkam.

32 Po prvé dotknutý tovar musí byť „vyrobený, zostrojený, vyťažený, spracovaný… v rámci… podnikania [zdaniteľnej osoby]“. Súdny dvor rozhodol, že aby sa možnosť považovať plnenie za dodanie za protihodnotu mohla uplatniť spôsobom, ktorý v skutočnosti odstraňuje akúkoľvek nerovnosť v oblasti DPH medzi zdaniteľnými osobami, ktoré nadobudli tovar od inej zdaniteľnej osoby, a tými, ktoré ho získali v rámci svojho podnikania, článok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice sa vzťahuje nielen na tovar úplne vyrobený, zostrojený, vyťažený alebo spracovaný samotným dotknutým podnikom, ale takisto na tovar, ktorý bol vyrobený, zostrojený, vyťažený alebo spracovaný treťou osobou z materiálu, ktorý jej dal uvedený podnik k dispozícii, pričom musí existovať možnosť, aby sa táto kvalifikácia uplatnila na všetky tovary, ktoré dokončila alebo zhodnotila tretia osoba (pozri v tomto zmysle rozsudky z 8. novembra 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, body 27 a 28, ako aj z 10. septembra 2014, Gemeente ‘s-Hertogenbosch, C-92/13, EU:C:2014:2188, bod 28).

33 Po druhé zdaniteľná osoba musí použiť tento tovar na účely svojho podnikania.

34 Po tretie nadobudnutím uvedeného tovaru od inej zdaniteľnej osoby nesmie prvej zdaniteľnej osobe vzniknúť právo na plné odpočítanie DPH.

35 Vzhľadom na toto spresnenie treba zdôrazniť, že v prejednávanej veci Oudeland po tom, čo na jednej strane nadobudla právo k dotknutému pozemku a rozostavanej administratívnej nehnuteľnosti, ktorá sa nachádza na tomto pozemku, prostredníctvom zmluvy o dlhodobom nájme, zaplatila DPH súvisiacu s týmto nadobudnutím a vo svojom daňovom priznaní k DPH za marec 2004 vykonala odpočet tejto dane a na druhej strane dala dostavať túto nehnuteľnosť, zaplatila DPH súvisiacu s nákladmi na jej dokončenie a vykonala odpočet uvedenej dane, prenajala uvedenú administratívnu nehnuteľnosť, pričom sa sčasti vzdala oslobodenia od DPH stanoveného pre nájom nehnuteľného majetku.

36 Keďže sa prenájom takto dokončenej nehnuteľnosti spoločnosťou Oudeland považoval za použitie tovaru získaného v rámci podnikania tejto spoločnosti na účely jej podnikania a táto nehnuteľnosť bola sčasti použitá na iné než zdaniteľné plnenia, toto prenajatie tak bolo považované za dodanie v zmysle článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice a podliehalo DPH.

37 V súlade s článkom 11 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice v prípade plnení najmä podľa článku 5 ods. 7 písm. a) uvedenej smernice je zdaniteľným základom „nákupná cena tovaru alebo podobného tovaru alebo, ak nákupná cena neexistuje, režijná cena stanovená v čase uskutočnenia týchto plnení“.

38 Súdny dvor v tejto súvislosti spresnil, že z uvedeného článku 11 A ods. 1 písm. b) jednoznačne vyplýva, že základ dane tvorí „režijná cena“ len v prípade, ak nákupná cena tovaru alebo podobného tovaru neexistuje (rozsudok z 23. apríla 2015, Property Development Company, C-16/14, EU:C:2015:265, bod 37).

39 V tejto súvislosti vnútroštátny súd uvádza, že je nepochybné, že v danom prípade nákupná cena tovaru podobného dotknutej administratívnej nehnuteľnosti neexistuje. V dôsledku toho treba vychádzať z režijnej ceny.

40 Vnútroštátny súd sa však v tejto súvislosti pýta, či zo základu dane treba vylúčiť položky režijnej ceny, z ktorých bola zaplatená DPH, a to konkrétne hodnotu dlhodobého nájmu a náklady na dokončenie dotknutej administratívnej nehnuteľnosti, hoci zdaniteľná osoba okamžite a v celom rozsahu vykonala na základe uplatniteľných vnútroštátnych predpisov odpočet DPH, ktorá bola takto zaplatená za zriadenie práva dlhodobého nájmu a dokončenie tejto nehnuteľnosti.

41 V tejto súvislosti Súdny dvor spresnil, že možnosť považovať plnenie za dodanie za protihodnotu nemožno využiť na účely výberu sumy DPH z hodnoty tovaru, z ktorej táto zdaniteľná osoba už v rámci predchádzajúceho zdanenia zaplatila DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. novembra 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, bod 32).

42 Takéto opakované zdanenie by totiž bolo nezlučiteľné tak s hlavnou charakteristikou DPH, podľa ktorej sa táto daň uplatňuje na pridanú hodnotu dotknutých tovarov alebo služieb, pričom daň splatná pri jednom plnení sa vypočíta po odpočítaní dane už zaplatenej pri predchádzajúcom plnení (pozri najmä rozsudky zo 16. decembra 1992, Beaulande, C-208/91, EU:C:1992:524, bod 14; zo 17. septembra 1997, UCAL, C-347/95, EU:C:1997:411, bod 34, ako aj z 29. apríla 2004, GIL Insurance a i., C-308/01, EU:C:2004:252, bod 33), ako aj s účelom uvedenej možnosti, ktorým síce nepochybne je umožniť členským štátom, aby daňou z pridanej hodnoty zaťažili použitie tovaru na účely činností oslobodených od DPH, ale ktorý uvedeným členským štátom nijako nepovoľuje, aby uplatnili DPH opakovane na tú istú časť hodnoty tohto tovaru (rozsudok z 8. novembra 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, bod 32).

43 Ako v podstate uviedol generálny advokát v bode 49 svojich návrhov, pokiaľ bola DPH, ktorá bola zaplatená za položky režijnej ceny, následne odpočítaná, zdanenie vyplývajúce z toho, že sa plnenie považuje za dodanie za protihodnotu, nevedie k opakovanému zdaneniu tej istej hodnoty. Uvedené položky sa totiž nesmú zohľadniť v základe dane podľa článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice len v prípade, ak DPH týkajúca sa týchto položiek zostane na ťarchu zdaniteľnej osoby z dôvodu, že ich nezahrnula do odpočtu.

44 V tejto súvislosti Súdny dvor rozhodol, že základ dane stanovený v článku 11 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice v žiadnom prípade nemôže zahrnovať hodnotu, z ktorej zdaniteľná osoba už zaplatila DPH bez toho, aby ju neskôr mohla odpočítať (pozri rozsudok z 23. apríla 2015, Property Development Company, C-16/14, EU:C:2015:265, bod 42 a citovanú judikatúru).

45 Z toho vyplýva, ako uviedol generálny advokát v bode 50 svojich návrhov, že hodnoty, z ktorých zdaniteľná osoba nielenže už zaplatila DPH, ale ju aj odpočítala, môžu byť zahrnuté do základu dane stanoveného v článku 11 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice.

46 V dôsledku toho vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na prvú otázku odpovedať tak, že článok 11 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že hodnota vecného práva, ktoré oprávňuje jeho držiteľa užívať nehnuteľný majetok, a náklady na dokončenie administratívnej nehnuteľnosti postavenej na dotknutom pozemku môžu byť zahrnuté do základu dane v prípade dodania v zmysle článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice, pokiaľ už zdaniteľná osoba nielen zaplatila DPH týkajúcu sa tejto hodnoty a týchto nákladov, ale túto daň aj okamžite a v celom rozsahu odpočítala.

O druhej otázke

47 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa v takej situácii, o akú ide vo veci samej, keď došlo k nadobudnutiu pozemku s rozostavanou budovou na základe zriadenia vecného práva, ktoré oprávňuje jeho držiteľa užívať tieto nehnuteľnosti, má článok 11 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že hodnota tohto vecného práva, ktorú treba zahrnúť do základu dane pri dodaní v zmysle článku 5 ods. 7 písm. a) tejto smernice, zodpovedá hodnote súm, ktoré sa majú každoročne platiť ako protihodnota počas celej dĺžky trvania dlhodobého nájmu zakladajúceho toto vecné právo, alebo hodnote súm, ktoré treba platiť počas zostávajúcej dĺžky trvania tohto nájmu.

48 Po prvé treba pripomenúť, že ako bolo spresnené v bodoch 38 a 39 tohto rozsudku, základ dane tvorí „režijná cena“ len v prípade, ak neexistuje nákupná cena tovaru alebo podobného tovaru, a že v prejednávanej veci neexistuje nákupná cena tovaru, ktorý by bol podobný dotknutej administratívnej nehnuteľnosti.

49 V dôsledku toho základ dane v prípade dodania v zmysle článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice je vo veci samej tvorený režijnou cenou.

50 Po druhé zo samotného znenia článku 11 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice vyplýva, že režijná cena, ako aj nákupná cena tovaru alebo podobného tovaru musia byť stanovené v čase dodania v zmysle článku 5 ods. 7 písm. a) tejto smernice.

51 Po tretie treba pripomenúť, že podľa vnútroštátneho ustanovenia, ktorým sa vykonáva možnosť stanovená v článku 5 ods. 3 písm. b) šiestej smernice, bolo zriadenie práva dlhodobého nájmu v prejednávanej veci posúdené ako dodanie tovaru. Pokiaľ ide o zriadenie takého práva dlhodobého nájmu v dĺžke trvania 20 rokov, o aké ide vo veci samej, v súlade s uplatniteľnými vnútroštátnymi predpismi sa protihodnota tohto dodania určí na základe fixnej ročnej sumy vynásobenej počtom rokov, počas ktorých treba vykonať platby, pričom takto získaná suma sa následne opraví alebo kapitalizuje v čase zriadenia tohto práva v súlade s ustanoveniami vnútroštátnej právnej úpravy. V prejednávanej veci bola v dôsledku zriadenia práva dlhodobého nájmu vykonaná jednorazová platba splatnej DPH z celkovej sumy takto určenej protihodnoty.

52 Je potrebné spresniť, že spôsoby určenia tejto protihodnoty nie sú predmetom otázok položených vnútroštátnym súdom, keďže hodnota uvedenej protihodnoty nebola v rámci sporu vo veci samej spochybnená.

53 Keďže z odpovede poskytnutej na prvú otázku vyplýva, že zaplatenie DPH z hodnoty práva dlhodobého nájmu nie je prekážkou pre zahrnutie tejto hodnoty do základu dane v prípade dodania v zmysle článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice v rozsahu, v akom bola táto daň okamžite a v celom rozsahu odpočítaná, a keďže je nepochybné, že uvedená hodnota predstavuje jednu z položiek režijnej ceny, treba určiť, či je potrebné zohľadniť celkovú hodnotu práva dlhodobého nájmu, ako navrhuje holandská vláda, alebo jej časť.

54 V tejto súvislosti treba uviesť, že dlhodobý nájom je časovo obmedzený a že, ako bolo uvedené v bode 51 tohto rozsudku, protihodnota za zriadenie práva dlhodobého nájmu sa určí v závislosti od dohodnutej dĺžky trvania dlhodobého nájmu.

55 Ak sa dodanie v zmysle článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice neuskutoční v rovnakom čase ako zriadenie práva dlhodobého nájmu, ale až neskôr, hodnota tohto práva, ktorú treba zohľadniť v základe dane, zodpovedá zostatkovej hodnote tohto práva v čase uskutočnenia dodania (pozri analogicky rozsudky zo 17. mája 2001, Fischer a Brandenstein, C-322/99 a C-323/99, EU:C:2001:280, bod 80, ako aj z 8. mája 2013, Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, bod 32).

56 Táto zostatková hodnota práva dlhodobého nájmu sa určí v závislosti od zostávajúcej dĺžky trvania dlhodobého nájmu a zahrnuje hodnotu zostávajúcich ročných súm, ktoré treba zaplatiť na základe tohto nájmu a ktoré boli opravené alebo kapitalizované prostredníctvom tej istej metódy, aká bola použitá na účely určenia hodnoty práva dlhodobého nájmu.

57 Tento výklad je podporený účelom možnosti kvalifikácie, ktorú článok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice priznáva členským štátom a ktorá bola pripomenutá v bode 30 tohto rozsudku.

58 Ak by totiž v čase uskutočnenia dodania v zmysle článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice konkurent na zostávajúcu dĺžku trvania dlhodobého nájmu, ktorý uzatvorila Oudeland, uzatvoril zmluvu o dlhodobom nájme týkajúcu sa toho istého majetku s cieľom využiť dotknutú administratívnu nehnuteľnosť na tú istú činnosť, akú vykonáva Oudeland, režijná cena práva dlhodobého nájmu by v prípade tohto konkurenta zodpovedala hodnote tohto práva v čase uzatvorenia tejto zmluvy a teda zostatkovej hodnote tohto práva.

59 Prijať záver – podobne ako holandská vláda –, že treba zohľadniť celkovú hodnotu dlhodobého nájmu zodpovedajúcu protihodnote v čase vzniku tohto nájmu, by znamenalo nezohľadniť skutočnosť, uvedenú generálnym advokátom v bode 70 jeho návrhov, že hodnota dlhodobého nájmu sa vo všeobecnosti znižuje s postupujúcim časom, pričom by to viedlo k neuplatneniu pravidla, podľa ktorého treba režijnú cenu určiť v čase uskutočnenia dodania v zmysle článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice.

60 Rovnako sumy už splatných ročných poplatkov nepochybne predstavujú sumy zaplatené spoločnosťou Oudeland na základe práva dlhodobého nájmu, avšak tieto sumy nepredstavujú hodnotu tohto práva v čase dodania v zmysle článku 5 ods. 7 písm. a) tejto smernice.

61 Vzhľadom na uvedené úvahy treba na druhú otázku odpovedať tak, že v takej situácii, o akú ide vo veci samej, keď došlo k nadobudnutiu pozemku s rozostavanou budovou na základe zriadenia vecného práva, ktoré oprávňuje jeho držiteľa užívať tieto nehnuteľnosti, sa má článok 11 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že hodnota tohto vecného práva, ktorú treba zahrnúť do základu dane pri dodaní v zmysle článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice, zodpovedá hodnote súm, ktoré sa majú každoročne platiť ako protihodnota počas zostávajúcej dĺžky trvania dlhodobého nájmu zakladajúceho toto vecné právo, a ktoré boli opravené alebo kapitalizované prostredníctvom tej istej metódy, aká bola použitá na účely určenia hodnoty zriadenia práva dlhodobého nájmu.

O trovách

62 Vzhľadom na to, že konanie má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

1. **Článok 11 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice 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 stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, sa má vykladať v tom zmysle, že hodnota vecného práva, ktoré oprávňuje jeho držiteľa užívať nehnuteľný majetok, a náklady na dokončenie administratívnej nehnuteľnosti postavenej na dotknutom pozemku môžu byť zahrnuté do základu dane v prípade dodania v zmysle článku 5 ods. 7 písm. a) tejto smernice v znení zmien a doplnení, pokiaľ už zdaniteľná osoba nielen zaplatila daň z pridanej hodnoty týkajúcu sa tejto hodnoty a týchto nákladov, ale túto daň aj okamžite a v celom rozsahu odpočítala.**

2. V takej situácii, o akú ide vo veci samej, keď došlo k nadobudnutiu pozemku s rozostavanou budovou na základe zriadenia vecného práva, ktoré oprávňuje jeho držiteľa užívať tieto nehnuteľnosti, sa má článok 11 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice 77/388, zmenenej a doplnenej smernicou 95/7, vykladať v tom zmysle, že hodnota tohto vecného práva, ktorú treba zahrnúť do základu dane pri dodaní v zmysle článku 5 ods. 7 písm. a) uvedenej smernice, zodpovedá hodnote súm, ktoré sa majú každoročne platiť ako protihodnota počas zostávajúcej dĺžky trvania dlhodobého nájmu zakladajúceho toto vecné právo, a ktoré boli opravené alebo kapitalizované prostredníctvom tej istej metódy, aká bola použitá na účely určenia hodnoty zriadenia práva dlhodobého nájmu.

Podpisy