Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 28. aprila 2016*

„Predhodno odločanje — Obdavčenje — DDV — Obdavčljive transakcije — Uporaba blaga, pridobljenega ‚v okviru dejavnosti', za namene dejavnosti — Obravnava kot dobava, opravljena za plačilo — Davčna osnova"

V zadevi C-128/14,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče Nizozemske, Nizozemska) z odločbo z dne 21. februarja 2014, ki je prispela na Sodišče 18. marca 2014, v postopku

Staatssecretaris van Financiën

proti

Het Oudeland Beheer BV,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, podpredsednik Sodišča v funkciji predsednika prvega senata, F. Biltgen, A. Borg Barthet, E. Levits (poročevalec), sodniki, in M. Berger, sodnica,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 16. julija 2015,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za Het Oudeland Beheer BV A. J. de Ruiter, davčni svetovalec,

— za nizozemsko vlado M. K. Bulterman, C. S. Schillemans in M. Noort, agentke,

— za Evropsko komisijo W. Roels in C. Soulay, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 15. oktobra 2015

izreka naslednjo

* Jezik postopka: nizozemščina.

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 5(3)(b) in (7)(a) ter 11(A)(1)(b) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 274) (v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Staatssecretaris van Financiën (državni sekretar za finance, Nizozemska) in družbo Het Oudeland Beheer BV (v nadaljevanju: Oudeland) glede določitve davčne osnove za dobavo v smislu člena 5(7)(a) Šeste direktive, ki jo je opravila ta družba.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Čeprav je bila Šesta direktiva s 1. januarjem 2007 razveljavljena in nadomeščena z Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1), se glede na čas dejanskega stanja za spor o glavni stvari še uporablja Šesta direktiva.

4 Člen 2 Šeste direktive je določal:

„Predmet davka na dodano vrednost je naslednje:

1. dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo […]“

5 Člen 5 te direktive, naslovljen „Dobava blaga“, je določal:

„1. ‚Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.

[…]

3. Države članice lahko za premoženje v stvareh štejejo naslednje:

[…]

(b) stvarne pravice, ki dajejo imetniku pravico uporabnika nepremičnine;

[…]

5. Države članice lahko izročitev določenih gradbenih del štejejo za dobave v smislu odstavka 1.

[…]

7. Za dobavo, opravljeno za plačilo, lahko države članice štejejo:

(a) uporabo blaga s strani davčnega zavezanca za namene njegove dejavnosti, ki ga proizvede, konstruira, izkoplje, predela, nabavi ali uvozi v okviru takšne dejavnosti, kjer davek na dodano vrednost od takšnega blaga, če bi bilo pridobljeno od drugega davčnega zavezanca, ne bi bil v celoti odbiten;

[…]“

6 Člen 11 Šeste direktive je določal:

„A. Na ozemlju države

1. Davčna osnova:

(a) pri dobavah blaga in storitev, razen tistih iz (b), (c) in (d) tega odstavka, je vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav;

(b) pri dobavah iz člena 5(6) in (7) je nabavna cena blaga ali podobnega blaga ali ob odsotnosti nabavne cene lastna cena blaga, določena v trenutku dobave;

[…]“

7 Člen 13 te direktive, naslovljen „Oprostitve na ozemlju države“, je določal:

„B. Druge oprostitve Brez poseganja v druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanj ali zlorab, oprostijo: […]

(g) dobave objektov ali delov objektov ter zemljišč, na katerih stojijo, razen tistih iz člena 4(3)(a); […]

C. Izbire Države članice lahko dovolijo davkoplačevalcem pravico do izbire za obdavčitev v primerih:

(a) dajanja v najem in lizing nepremičnin; […] Države članice lahko omejijo obseg te pravice do izbire in podrobneje določijo pogoje za njeno uporabo.“

8 Člen 17 navedene direktive, naslovljen „Nastanek in obseg pravice do odbitka“, je določal:

„1. Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.

2. Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati:

(a) davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec;

[…]

(c) davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan v skladu s členoma 5(7)(a) in 6(3).

[…]

5. Za blago in storitve, ki jih bo davčni zavezanec uporabil bodisi za transakcije iz odstavkov 2 in 3, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten, bodisi za transakcije, pri katerih davek na dodano vrednost ni odbiten, je odbiten samo takšen delež davka na dodano vrednost, ki se pripiše prvim transakcijam.

[…]“

Nizozemsko pravo

9 Člen 3 Wet op de Omzetbelasting 1968 (zakon o prometnem davku iz leta 1968) v različici, ki se uporablja za postopek v glavni stvari (v nadaljevanju: Wet OB), je določal:

„1. Za dobavo blaga se šteje:

[…]

(c) dobava nepremičnin, ki jo opravi, kdor je nepremičnine ustvaril, razen nepozidanih zemljišč, ki niso zazidljiva zemljišča […]

[…]

(h) razpolaganje z blagom, proizvedenim v okviru lastne dejavnosti, za namene dejavnosti, če davek od tega blaga, če bi bilo pridobljeno od drugega gospodarskega subjekta, ne bi bil odbiten oziroma ne bi bil v celoti odbiten; blago, proizvedeno po naročilu in iz naročnikovega materiala, vključno z zemljišči, se šteje za blago, proizvedeno v okviru lastne dejavnosti; ta oddelek se ne uporablja za nepozidana zemljišča, ki niso zazidljiva zemljišča […]

[…]

2. Za dobavo blaga se šteje tudi ustanovitev, prenos, sprememba, opustitev ali preklic pravic na nepremičninah razen hipotek in zemljiških rent, razen če plačilo skupaj s prometnim davkom znaša manj kot ekonomska vrednost teh pravic. Ekonomska vrednost je vsaj lastna cena – skupaj s prometnim davkom – nepremičnine, na katero se nanaša pravica, kakršna bi bila, če bi to v trenutku transakcije ustanovila neodvisna tretja oseba.“

10 Člen 8(3) in (5) Wet OB je določal:

„3. Glede dobave, na kakršno se nanašata člen 3(1)(g) in (h) in člen 3a(1), se za plačilo določi znesek, ki ne vključuje prometnega davka in ki bi ga bilo treba plačati za to blago, če bi bilo ob dobavi pridobljeno ali proizvedeno v stanju, v kakršnem je zdaj.

[…]

5. S splošno uredbo se lahko določi, v kolikšnem delu:

[…]

(b) stroški, povezani z lastnino, ki jo bremeni zemljiška renta, z dedno zakupno pravico, stavbno pravico, služnostjo, stanovanji, s pravicami članstva v nepremičninski družbi (*lidmaatschapsrechten*) in z drugimi podobnimi pravicami, spadajo v plačilo;

[…]“

11 Člen 5 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (izvedbena uredba za zakon iz leta 1968 o prometnem davku, v nadaljevanju: izvedbena uredba) določa:

„1. Pri ustanovitvi, prenosu, odpovedi ali preklicu dedne zakupne pravice, stavbne pravice ali služnosti vrednost zakupnine, pristojbine ali najemnine spada v plačilo, pri čemer to ne sme biti višje od ekonomske vrednosti blaga, na katero se nanaša pravica. Ekonomska vrednost zajema vsaj lastno ceno – skupaj s prometnim davkom – nepremičnine, na katero se nanaša pravica, kakršna bi bila, če bi to v trenutku transakcije ustanovila neodvisna tretja oseba.

[…]

5. Vrednost zakupnine, pristojbine, najemnine ali odškodnine se določi v skladu s prilogo A k tej uredbi.

[…]“

12 Priloga A k izvedbeni uredbi določa:

„[…]

(b) vrednost zakupnine, pristojbine, najemnine ali odškodnine, ki zapade po določenem času, se določi v letnem znesku, pomnoženem s številom let, v katerih je treba izvesti plačila […]“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

13 Družba Oudeland je 8. marca 2004 kot zakupnica sklenila dedni zakup na zemljišču in poslovni stavbi v gradnji na tem zemljišču (v nadaljevanju: zadevna poslovna stavba), za katerega mora vsako leto vnaprej plačati dajatev (v nadaljevanju: letna zakupnina). Trajanje tega zakupa je bilo določeno na 20 let, znesek letne zakupnine pa je znašal 330.000 EUR.

14 V skladu s členom 3(2) Wet OB, ki temelji na členu 5(3)(b) Šeste direktive, se je ustanovitev dedne zakupne pravice za namene pobiranja davka na dodano vrednost (DDV) štela za dobavo nepremičnine in je bila zato obdavčena s tem davkom. V skladu s členom 8(5)(b) tega zakona v povezavi s členom 5(5) izvedbene uredbe davčna osnova za dobavo, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, zajema vrednost dedne zakupne pravice, izračunano v skladu s prilogo A, točka (b), k izvedbeni uredbi, torej kapitalizirano vrednost vseh zakupnin. V obravnavanem primeru je bila ta vrednost določena na 3.844.500 EUR.

15 Zato je bila ustanovitev dedne zakupne pravice v postopku v glavni stvari obdavčena z DDV. Družba Oudeland je ta davek v znesku 730.455 EUR plačala podjetniku, s katerim je sklenila zadevni dedni zakup, in ga odbila v obračunu DDV za marec 2004.

16 Družba Oudeland je po ustanovitvi dedne zakupne pravice naročila dokončanje gradnje zadevne poslovne stavbe in jo prevzela kot stavbo, pripravljeno za uporabo. Stroški dokončanja gradnje te stavbe so znašali 1.571.749 EUR. Od tega zneska je družba Oudeland plačala 298.632 EUR kot DDV in ta znesek takoj odbila. Med dokončanjem gradnje navedene stavbe je zapadla prva letna zakupnina, ki jo je družba Oudeland plačala.

17 Družba Oudeland je dala zadevno poslovno stavbo v najem s 1. junijem 2004. V skladu z upoštevno nacionalno zakonodajo, ki temelji na členu 13(C)(a) Šeste direktive, se je družba Oudeland za del te stavbe v soglasju z njenimi najemniki odrekla oprostitvi DDV, določeni za dajanje nepremičnin v najem. Dajanje drugega dela stavbe v najem je bilo oproščeno DDV.

18 Družba Oudeland je menila, da bi bilo treba dajanje zadevne poslovne stavbe v najem obravnavati kot dobavo blaga, proizvedenega v okviru dejavnosti, za namene dejavnosti v smislu člena 3(1)(h) Wet OB in člena 5(7)(a) Šeste direktive. Plačala je DDV za tisti del te stavbe, ki je bil upravičen do oprostitve tega davka in za katerega torej ni mogla nastati pravica do odbitka. Družba Oudeland je v svojem obračunu davčno osnovo za dobavo v postopku v glavni stvari določila v višini vseh stroškov dokončanja gradnje brez DDV, povečanih za znesek letne zakupnine, ki je ob tej dobavi že zapadla.

19 Davčna uprava je menila, da bi morali davčno osnovo, ki jo je treba uporabiti za dajanje zadevne poslovne stavbe v najem, sestavljati stroški, povezani z dokončanjem gradnje, povečani za kapitalizirano vrednost vseh zakupnin. Družbi Oudeland je bila vročena odločba o odmeri za obdobje od 1. do 30. junija 2004 za znesek, enak razliki med davčno osnovo, ki jo je izračunala družba Oudeland, in tisto, ki jo je določila ta uprava. Ne glede na pritožbo, ki jo je vložila družba Oudeland, je ta odmera ostala v veljavi.

20 Ker je tožbo, ki jo je družba Oudeland vložila zoper odločbo o zavrnitvi njene pritožbe, Rechtbank te's-Gravenhage (sodišče v Haagu, Nizozemska) razglasilo za neutemeljeno, je družba Oudeland zoper to sodbo vložila pritožbo pri Gerechtshof te's-Gravenhage (pritožbeno sodišče v Haagu, Nizozemska).

21 To pritožbeno sodišče je razsodilo, da na podlagi člena 8(3) Wet OB davčna osnova za dobave v smislu člena 3(1)(h) tega zakona vključuje lastno ceno zemljišča, ki ga je družba Oudeland imela na podlagi sklenjenega dednega zakupa, in da se je treba v zvezi s tem opreti na vrednost, ki jo je to zemljišče imelo za družbo Oudeland ob dobavi iz člena 3(1)(h) Wet OB. Poleg tega po mnenju tega sodišča te vrednosti ni mogoče enačiti z vrednostjo, ki bi jo navedeno zemljišče takrat imelo za lastnika, ampak jo je treba omejiti na znesek letne zakupnine, ki je bila plačana pred dokončanjem zadevne poslovne stavbe.

22 Gerechtshof te's-Gravenhage (pritožbeno sodišče v Haagu) je zato razveljavilo sodbo Rechtbank te's-Gravenhage (sodišče v Haagu) ter odločbo davčne uprave o zavrnitvi pritožbe družbe Oudeland in odločbo o odmeri, vročeno tej družbi, odpravilo.

23 Državni sekretar za finance je pri Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče Nizozemske, Nizozemska) vložil kasacijsko pritožbo zoper sodbo, izdano v pritožbenem postopku.

24 Spor med strankama v postopku v glavni stvari se nanaša na to, kako je treba določiti davčno osnovo za dobavo v smislu člena 5(7)(a) Šeste direktive. Medtem ko družba Oudeland meni, da v to davčno osnovo spadajo le zneski, zapadli do datuma dobave, torej zneski do tega datuma zapadlih letnih zakupnin in stroški dokončanja gradnje zadevne poslovne stavbe, se državni sekretar za finance pri ugotavljanju vrednosti dedne zakupne pravice opira na kapitalizirano vrednost vseh zakupnin.

25 Predložitveno sodišče se sprašuje, ali je treba v skladu s sodbo z dne 8. novembra 2012, Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698), iz davčne osnove izključiti elemente lastne cene, za katere je bil plačan DDV, in sicer vrednost dedne zakupne pravice in stroške dokončanja gradnje zadevne poslovne stavbe, in ali velja enako, če je davčni zavezanec takoj in v celoti na podlagi določb nacionalnega prava odbil tako plačani DDV.

26 Če je treba v prejšnji točki te sodbe navedene elemente lastne cene vključiti v davčno osnovo iz člena 8(3) Wet OB v povezavi s členom 11(A)(1)(b) Šeste direktive, se predložitveno sodišče sprašuje, kako je treba določiti to osnovo v zvezi z dedno zakupno pravico, zlasti kako se vrednost zakupnin, ki jih je treba plačati zaporedoma na podlagi te pravice, vključuje v davčno osnovo za dobavo v smislu člena 5(7)(a) Šeste direktive.

27 V teh okoliščinah je Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče Nizozemske) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba člen 11(A)(1)(b) Šeste direktive razlagati tako, da pri dobavi v smislu člena 5(7)(a) Šeste direktive lastna cena zemljišč ali drugih snovi in materialov, za katere je davčni zavezanec pri pridobitvi plačal DDV – v obravnavanem primeru z ustanovitvijo stvarne pravice do uporabe nepremičnine – ne spada v davčno osnovo? Ali je to drugače, če je davčni zavezanec pri pridobitvi ta davek na dodano vrednost odbil na podlagi nacionalnih predpisov, ne glede na to, ali so ti glede tega v skladu s Šesto direktivo?

2. Ali je treba v primeru, kakršen je ta v obravnavani zadevi, v katerem je bilo zemljišče s stavbo, ki je bila v gradnji, pridobljeno z ustanovitvijo stvarne pravice v smislu člena 5(3)(b) Šeste direktive, člen 11(A)(1)(b) te direktive razlagati tako, da vrednost zakupnine, torej vrednost zneskov, ki jih je treba plačati vsako leto v času trajanja stvarne pravice ali pa za preostalo obdobje njenega trajanja, spada v osnovo za odmero davka na dobavo v smislu člena 5(7)(a) Šeste direktive?“

Vprašanji za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

28 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 11(A)(1)(b) Šeste direktive razlagati tako, da je mogoče vrednost stvarne pravice, ki svojemu imetniku omogoča uporabo nepremičnine, in stroške dokončanja gradnje poslovne stavbe, zgrajene na zadevnem zemljišču, vključiti v davčno osnovo za dobavo v smislu člena 5(7)(a) Šeste direktive, če je davčni zavezanec že plačal DDV za to vrednost in te stroške, vendar je ta davek tudi takoj in v celoti odbil.

29 V skladu s členom 5(7)(a) Šeste direktive lahko države članice za dobavo, opravljeno za plačilo, štejejo uporabo blaga – s strani davčnega zavezanca za namene njegove dejavnosti – ki ga ta proizvede, konstruira, izkoplje, predela, kupi ali uvozi v okviru svoje dejavnosti, kadar DDV za pridobitev takega blaga, če bi bilo pridobljeno od drugega davčnega zavezanca, ne bi bil v celoti odbiten.

30 Ta možnost državam članicam dovoljuje, da sprejmejo nacionalno zakonodajo, s katero zagotavljajo, da podjetja, ki zaradi opravljanja dejavnosti, ki je oproščena DDV, ne morejo odbiti DDV, ki so ga plačala pri nakupu poslovnih sredstev, niso v slabšem položaju v primerjavi s konkurenti, ki enako dejavnost opravljajo s sredstvi, ki so jih pridobili brez plačila DDV tako, da so jih proizvedli sami, ali splošneje, tako, da so jih pridobili v okviru svoje dejavnosti (sodba z dne 8. novembra 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, točka 26).

31 Najprej je treba opozoriti, kot je poudaril generalni pravobranilec v točki 42 sklepnih predlogov, da za uporabo člena 5(7)(a) Šeste direktive veljajo trije kumulativni pogoji.

32 Prvič, zadevno blago mora biti „blag[o], ki [se] proizvede, konstruira, izkoplje, predela[…] v okviru […] dejavnosti [davčnega zavezanca]“. Sodišče je razsodilo, da zato, da bi se možnost obravnave kot dobava, opravljena za plačilo, lahko uporabila tako, da bi bila dejansko odpravljena vsaka neenakost na področju DDV med davčnimi zavezanci, ki so sredstva pridobili od drugega davčnega zavezanca, in tistimi, ki so jih pridobili v okviru svoje dejavnosti, člen 5(7)(a) Šeste direktive ne zajema le blaga, ki ga v celoti proizvede, konstruira, izkoplje ali predela zadevno podjetje, ampak tudi tisto, ki ga proizvede, konstruira, izkoplje ali predela tretja oseba iz materiala, ki mu ga zagotovi navedeno podjetje, pri čemer mora biti mogoče to obravnavo razširiti na vse blago, ki ga dokonča ali izboljša tretja oseba (glej v tem smislu sodbi z dne 8. novembra 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, točki 27 in 28, ter z dne 10. septembra 2014, Gemeente‘s-Hertogenbosch, C-92/13, EU:C:2014:2188, točka 28).

33 Drugič, davčni zavezanec je moral to blago uporabiti za namene svoje dejavnosti.

34 Tretjič, če bi bilo navedeno blago pridobljeno od drugega davčnega zavezanca, DDV za prvega davčnega zavezanca ne more biti v celoti odbiten.

35 Ob tem pojasnilu je treba poudariti, da je družba Oudeland v obravnavanem primeru – potem ko je, prvič, s sklenitvijo dednega zakupa pridobila pravico na zadevnem zemljišču in poslovni stavbi v gradnji na njem, plačala DDV za to pridobitev in ta davek odbila v svojem obračunu DDV za marec

2004 ter, drugič, zagotovila dokončanje gradnje te stavbe, plačala DDV za njeno dokončanje in navedeni davek odbila – navedeno poslovno stavbo dala v najem in se le delno odpovedala oprostitvi DDV, določeni za dajanje nepremičnin v najem.

36 Ker se je to, da je družba Oudeland dala v najem tako dokončano nepremičnino, štelo za uporabo blaga, pridobljenega v okviru dejavnosti, za opravljanje te dejavnosti in ker se je ta nepremičnina delno uporabljala za druge namene kot za obdavčljive transakcije, se je to dajanje v najem tako štelo za dobavo v smislu člena 5(7)(a) Šeste direktive in je bilo obdavčeno z DDV.

37 V skladu s členom 11(A)(1)(b) Šeste direktive davčno osnovo pri transakcijah, na katere se nanaša med drugim člen 5(7)(a) navedene direktive, sestavlja „nabavna cena blaga ali podobnega blaga ali ob odsotnosti nabavne cene, lastna cena blaga, določena v trenutku dobave“.

38 Glede tega je Sodišče pojasnilo, da je iz navedenega člena 11(A)(1)(b) nedvoumno razvidno, da je le ob neobstoju nabavne cene blaga ali podobnega blaga davčna osnova „lastna cena blaga“ (sodba z dne 23. aprila 2015, Property Development Company, C-16/14, EU:C:2015:265, točka 37).

39 Glede tega predložitveno sodišče navaja, da v obravnavanem primeru ni sporno, da ni podana nabavna cena blaga, podobnega zadevni poslovni stavbi. Zato se je treba opreti na lastno ceno.

40 Predložitveno sodišče pa se sprašuje, ali je treba iz davčne osnove izključiti elemente lastne cene, ki so bili oproščeni DDV, in sicer vrednost dednega zakupa in stroške dokončanja gradnje zadevne poslovne stavbe, tudi če je davčni zavezanec na podlagi določb nacionalnega prava takoj in v celoti odbil DDV, ki je bil tako plačan za ustanovitev dedne zakupne pravice in dokončanje gradnje te stavbe.

41 Glede tega je Sodišče pojasnilo, da možnosti obravnave kot dobava, opravljena za plačilo, ni mogoče uporabiti za to, da se pobere DDV od vrednosti blaga, od katere je ta davčni zavezanec v okviru prejšnje obdavčitve že plačal DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 8. novembra 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, točka 32).

42 Taka ponovna obdavčitev namreč ne bi bila v skladu niti z bistveno značilnostjo DDV, da se ta davek obračuna od dodane vrednosti zadevnega blaga ali storitev, saj se dolgovani davek od transakcije izračuna po odbitku davka, ki je bil plačan od predhodne transakcije (glej zlasti sodbe z dne 16. decembra 1992, Beaulande, C-208/91, EU:C:1992:524, točka 14; z dne 17. septembra 1997, UCAL, C-347/95, EU:C:1997:411, točka 34, in z dne 29. aprila 2004, GIL Insurance in drugi, C-308/01, EU:C:2004:252, točka 33), niti z namenom navedene možnosti obravnave, ki je sicer res omogočiti državam članicam, da uporabo blaga za dejavnost, oproščeno DDV, obdavčijo z DDV, vendar navedenim državam nikakor ne dovoljuje, da isti del vrednosti tega blaga večkrat obdavčijo z DDV (sodba z dne 8. novembra 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, točka 32).

43 Kot je v bistvu poudaril generalni pravobranilec v točki 49 sklepnih predlogov, če je bil DDV, plačan za elemente lastne cene, nato odbit, obdavčitev na podlagi obravnave kot dobava, opravljena za plačilo, ne povzroči ponovne obdavčitve iste vrednosti. Le kadar DDV, ki se nanaša na te elemente, ostane v breme davčnega zavezanca, ker jih ta ni odbil, se ti elementi ne smejo upoštevati v davčni osnovi v skladu s členom 5(7)(a) Šeste direktive.

44 Glede tega je Sodišče razsodilo, da davčne osnove iz člena 11(A)(1)(b) Šeste direktive nikakor ni mogoče razumeti kot vrednost, od katere je davčni zavezanec že plačal DDV, ne da bi ga nato imel možnost odbiti (glej sodbo z dne 23. aprila 2015, Property Development Company, C-16/14, EU:C:2015:265, točka 42 in navedena sodna praksa).

45 Iz tega je razvidno, kot je poudaril generalni pravobranilec v točki 50 sklepnih predlogov, da se vrednosti, od katerih je davčni zavezanec že plačal DDV, vendar ga je odbil, lahko vključijo v davčno osnovo iz člena 11(A)(1)(b) Šeste direktive.

46 Zato je treba glede na vse zgoraj navedeno na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 11(A)(1)(b) Šeste direktive razlagati tako, da je mogoče vrednost stvarne pravice, ki svojemu imetniku omogoča uporabo nepremičnine, in stroške dokončanja gradnje poslovne stavbe, zgrajene na zadevnem zemljišču, vključiti v davčno osnovo za dobavo v smislu člena 5(7)(a) Šeste direktive, če je davčni zavezanec že plačal DDV za to vrednost in te stroške, vendar ga je tudi takoj in v celoti odbil.

Drugo vprašanje

47 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, v katerem je bilo zemljišče s stavbo v gradnji na njem pridobljeno z ustanovitvijo stvarne pravice, ki imetniku daje pravico do uporabe teh nepremičnin, člen 11(A)(1)(b) Šeste direktive razlagati tako, da vrednost te stvarne pravice, ki mora biti vključena v davčno osnovo za dobavo v smislu člena 5(7)(a) te direktive, ustreza vrednosti zneskov, ki jih je treba plačati vsako leto v času celotnega trajanja dednega zakupa, iz katerega izhaja ta stvarna pravica, ali vrednosti zneskov, ki jih je treba še plačati za preostalo obdobje trajanja tega zakupa.

48 Prvič, opozoriti je treba, kot je pojasnjeno v točkah 38 in 39 te sodbe, da je le ob neobstoju nabavne cene blaga ali podobnega blaga davčna osnova „lastna cena“ in da v obravnavanem primeru ni podana nabavna cena blaga, podobnega zadevni poslovni stavbi.

49 Zato je v postopku v glavni stvari davčna osnova za dobavo v smislu člena 5(7)(a) Šeste direktive lastna cena.

50 Drugič, iz besedila člena 11(A)(1)(b) Šeste direktive izhaja, da morata biti lastna in nabavna cena blaga ali podobnega blaga določeni v trenutku dobave v smislu člena 5(7)(a) te direktive.

51 Tretjič, opozoriti je treba, da se je v skladu z nacionalno določbo, s katero se uresničuje možnost iz člena 5(3)(b) Šeste direktive, ustanovitev dedne zakupne pravice v obravnavanem primeru štela za dobavo blaga. Kar zadeva ustanovitev dedne zakupne pravice za obdobje 20 let, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, se v skladu z določbami nacionalnega prava, ki se uporabi, plačilo za to dajatev določi na podlagi fiksnega letnega zneska, pomnoženega s številom let, v katerih je treba izvesti plačila, tako dobljeni znesek pa se nato popravi ali kapitalizira ob ustanovitvi te pravice v skladu s predpisi nacionalne ureditve. V obravnavanem primeru je bil zaradi ustanovitve dedne zakupne pravice enkrat plačan DDV za skupni znesek tako določenega plačila.

52 Pojasniti je treba, da način določitve tega plačila ni predmet vprašanj, ki ju je postavilo predložitveno sodišče, saj se vrednost navedenega plačila ne izpodbija v okviru postopka v glavni stvari.

53 Ker je iz odgovora na prvo vprašanje razvidno, da plačilo DDV za vrednost dedne zakupne pravice ni ovira za upoštevanje te vrednosti v davčni osnovi za dobavo v smislu člena 5(7)(a) Šeste direktive, če je bil ta davek takoj in v celoti odbit, in ker se ne izpodbija to, da je navedena vrednost eden od elementov lastne cene, je treba ugotoviti, ali je treba upoštevati celotno vrednost dedne zakupne pravice, kot predlaga nizozemska vlada, ali njen del.

54 Glede tega je treba poudariti, da je dedni zakup časovno omejen in da se vrednost plačila za ustanovitev dedne zakupne pravice, kot je navedeno v točki 51 te sodbe, določi glede na dogovorjeno trajanje dednega zakupa.

55 Če se dobava v smislu člena 5(7)(a) Šeste direktive ne opravi hkrati z ustanovitvijo dedne zakupne pravice, temveč pozneje, vrednost te pravice, ki jo je treba upoštevati v davčni osnovi, ustreza njeni preostali vrednosti ob dobavi (glej po analogiji sodbi z dne 17. maja 2001, Fischer in Brandenstein, C-322/99 in C-323/99, EU:C:2001:280, točka 80, ter z dne 8. maja 2013, Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, točka 32).

56 Ta preostala vrednost dedne zakupne pravice se določi glede na preostalo trajanje dednega zakupa in zajema vrednost letnih zneskov, ki jih je še treba plačati na podlagi tega zakupa in ki so popravljeni ali kapitalizirani po metodi, kakršna je bila uporabljena za določitev vrednosti dedne zakupne pravice.

57 To razlago potrjuje cilj možnosti obravnave, ki jo člen 5(7)(a) Šeste direktive priznava državam članicam, kakor je naveden v točki 30 te sodbe.

58 Če bi namreč ob izvedbi dobave v smislu člena 5(7)(a) Šeste direktive konkurent za preostalo trajanje dednega zakupa, ki ga je sklenila družba Oudeland, sklenil dedni zakup za isto nepremičnino, da bi zadevno poslovno stavbo uporabil za dejavnost, kakršno opravlja družba Oudeland, bi lastna cena dedne zakupne pravice za tega konkurenta ustrezala vrednosti te pravice ob tej sklenitvi in torej njeni preostali vrednosti.

59 Če bi se v skladu z mnenjem nizozemske vlade štelo, da je treba upoštevati celotno vrednost dednega zakupa, ki ustreza plačilu ob njegovi sklenitvi, se s tem ne bi upoštevalo dejstvo, ki ga je generalni pravobranilec navedel v točki 70 sklepnih predlogov, in sicer da se vrednost dednega zakupa na splošno sorazmerno s potekom časa zmanjšuje, s tem pa se ne bi upoštevalo pravilo, da je treba lastno ceno določiti ob izvedbi dobave v smislu člena 5(7)(a) Šeste direktive.

60 Prav tako sicer zneski že zapadlih letnih dajatev pomenijo zneske, ki jih je družba Oudeland plačala iz naslova dedne zakupne pravice, vendar ti zneski ne pomenijo vrednosti te pravice ob dobavi v smislu člena 5(7)(a) te direktive.

61 Glede na zgoraj navedeno je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, v katerem je bilo zemljišče s stavbo v gradnji na njem pridobljeno z ustanovitvijo stvarne pravice, ki imetniku daje pravico do uporabe teh nepremičnin, člen 11(A)(1)(b) Šeste direktive razlagati tako, da vrednost te stvarne pravice, ki mora biti vključena v davčno osnovo za dobavo v smislu člena 5(7)(a) Šeste direktive, ustreza vrednosti zneskov, ki jih je treba plačati vsako leto v času preostalega trajanja dednega zakupa, iz katerega izhaja ta stvarna pravica, in ki so popravljeni ali kapitalizirani po metodi, kakršna je bila uporabljena za določitev vrednosti ustanovitve dedne zakupne pravice.

Stroški

62 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

1. **Člen 11(A)(1)(b) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995, je treba razlagati tako, da je mogoče vrednost stvarne pravice, ki svojemu imetniku omogoča uporabo nepremičnine, in stroške dokončanja gradnje poslovne stavbe, zgrajene na zadevnem zemljišču, vključiti v davčno osnovo za dobavo v smislu člena 5(7)(a) te direktive, kakor je bila spremenjena, če je davčni zavezanec že plačal davek na dodano vrednost za to vrednost in te stroške, vendar ga je tudi takoj in v celoti odbil.**

2. **V položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, v katerem je bilo zemljišče s stavbo v gradnji na njem pridobljeno z ustanovitvijo stvarne pravice, ki imetniku daje pravico do uporabe teh nepremičnin, je treba člen 11(A)(1)(b) Šeste direktive 77/388, kakor je bila spremenjena z Direktivo 95/7, razlagati tako, da vrednost te stvarne pravice, ki mora biti**

vključena v davčno osnovo za dobavo v smislu člena 5(7)(a) navedene direktive, ustreza vrednosti zneskov, ki jih je treba plačati vsako leto v času preostalega trajanja dednega zakupa, iz katerega izhaja ta stvarna pravica, in ki so popravljeni ali kapitalizirani po metodi, kakršna je bila uporabljena za določitev vrednosti ustanovitve dedne zakupne pravice.

Podpisi