

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 roveř 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 zmocněnkyni,
- za Evropskou komisi W. Roelsem a C. Soulay, jako zmocněnci,

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

vydává tento

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 daní 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 povodním řízení se na uvedený spor použije šestá směrnice.

4 Článek 2 šesté směrnice stanovil:

„Předmetem 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, vytvořeno, 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 [produkční] cena stanovená k okamžiku dodání;

[...]

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

„B. Ostatní případy osvobození

Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské země od daní následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatnění 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 uplatnění.“

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

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

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

a) daň z předané 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 předané 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 obrátu), ve znění použitelném na věc v povodním 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 pody; 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 případ, kdy je protiplnění navýšené o daň z obrátu nižší než hospodářská hodnota těchto práv. Hospodářská hodnota představuje přinejmenším pořizovací cenu, včetně daně z obrátu, 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 protiplnění částka bez daně z obrátu, která by musela být za zboží zaplácena, 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, nákupním právem, právem stavby, věcným bremenem, byty, členskými právy ve společnosti spravující nemovitosti (*lidmaatschapsrechten*) a s jinými podobnými právy;

[...]"

11 ?lánek 5 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (provád?cí vyhláška k zákonu z roku 1968 o dani z obratu, dále jen „provád?cí vyhláška“) stanoví:

„1. V p?ípad? vzniku, p?evodu, vzdání se nebo zrušení zákupního práva, práva stavby nebo v?cného b?emena p?edstavuje hodnota pachtovného, odm?ny nebo nájemného protipln?ní, p?í?emž toto nem?že p?evyšovat hospodá?skou hodnotu zboží, k n?muž se právo váže. Hospodá?ská hodnota p?edstavuje p?inejmenším po?izovací cenu, v?etn? dan? z obratu, nemovitosti, k níž se právo vztahuje, které by bylo dosaženo v p?ípad? zhotovení nezávislou t?etí osobou v okamžiku transakce.

[...]

5. Hodnota pachtovného, odm?ny, nájemného nebo náhrady se ur?uje v souladu s p?ílohou A této vyhlášky.

[...]“

12 P?íloha A provád?cí vyhlášky stanoví:

[...]

„b) Hodnota pachtovného, odm?ny, nájemného nebo náhrady, jež jsou splatné po ur?ité dob?, se stanoví jako jejich ro?ní výše vynásobená po?tem let, b?hem n?hož mají být placeny [...]“

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

13 Dne 8. b?ezna 2004 uzav?ela Oudeland jakožto pachtý? pachtovní smlouvu týkající se pozemku a rozestav?né kancelá?ské budovy umíst?né na tomto pozemku (dále jen „dot?ená kancelá?ská budova“), v rámci které se zavázala platit na po?átku každého roku ur?itou ?ástku (dále jen „ro?ní pachtovné“). Doba trvání tohoto pachtu byla stanovena na 20 let a pachtovné dosahovalo ?ástky 330 000 eur ro?n?.

14 Podle ?l. 3 odst. 2 Wet OB, který je ustanovením založeným na ?l. 5 odst. 3 písm. b) šesté sm?rnice, byl vznik zákupního práva postaven pro ú?ely výb?ru dan? z p?ídané hodnoty (DPH) na rove? p?edání nemovitosti, a podléhal tedy této dani. V souladu s ?l. 8 odst. 5 písm. b) tohoto zákona ve spojení s ?l. 5 odst. 5 provád?cí vyhlášky je u takového pln?ní, jako je to, o které se jedná v p?vodním ?ízení, základem dan? hodnota zákupního práva vypo?ítaná podle p?ílohy A písm. b) provád?cí vyhlášky, a sice kapitalizovaná hodnota veškerého pachtovného. V projednávání p?ípad? byla tato hodnota stanovena na 3 844 500 eur.

15 Vznik zákupního práva, o které se jedná v p?vodním ?ízení, tudíž podléhá DPH. Oudeland zaplatila tuto da? ve výši 730 455 eur podnikateli, s nímž uzav?ela dot?enou pachtovní smlouvu, a uplatnila odpo?et této ?ástky v p?íznání k DPH za b?ezen 2004.

16 Po vzniku zákupního práva nechala Oudeland dot?enou kancelá?skou budovu dokon?it a p?evzala 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 ode?etla od této ?ástky. B?hem dokon?ování uvedené budovy se stala splatnou první splátka ro?ního pachtovného a spole?ností Oudeland byla uhrazena.

17 Oudeland pronajala dot?enou kancelá?skou budovu od 1. ?ervna 2004. Podle použitelné vnitrostátní právní úpravy, která je založena na ?l. 13 ?ásti C písm. a) šesté sm?rnice se Oudeland rozhodla po dohod? s nájemci ?ásti této budovy vzdát se u této ?ásti osvobození od

DPH stanovené pro pronájem nemovitostí. Pronájem zbývajících částí 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 odpotet. V daném poznání Oudeland určila základ daně v případě dodání, o které se jedná v původním řízení, sečtením všech nákladů na stavbu bez DPH s výší roční pachtovného splatného do okamžiku tohoto převzetí.

19 Danová správa měla za to, že základ daně, který měl být uplatněn z důvodu pronájmu dotčené kancelářské budovy, tvoří náklady na stavbu 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 danovou správou. Těbaže 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 poslední 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 poizovací 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 roveř hodnoty, 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 danové 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 zejména, 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 stavbu dotčené kancelářské budovy, kdežto ministr financí se při určení hodnoty nákupního 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 poizovací ceny, z nichž byla DPH uhrazena, a sice hodnotu nákupního práva a náklady na stavbu dotčené kancelářské budovy, a zda tomu tak musí být i tehdy, když osoba povinná k dani ihned provedla na základě ustanovení vnitrostátního práva plný odpotet takto zaplacené DPH.

26 Pokud musí být položky poizovací ceny uvedené v předchozím bodě tohoto rozsudku

zahrnutý do základu daně uvedeného v §l. 8 odst. 3 Wet OB ve spojení s §l. 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 §l. 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 §l. 11 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice vykládán tak, že u dodání ve smyslu §l. 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 odpout 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 §l. 5 odst. 3 písm. b) šesté směrnice, §l. 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 zbývajících doby platnosti věcného práva, patří do základu daně dodání ve smyslu §l. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice?“

K předběžným otázkám

K první otázce

28 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda §l. 11 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že hodnota věcného práva, které poskytuje oprávněnému uživateli právo k nemovitosti a náklady na dostavbu kancelářské budovy postavené na dotčeném pozemku mohou být zahrnuty do základu daně v případě dodání ve smyslu §l. 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 odpout 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, vytvořeno, zpracováno, zakoupeno nebo dovezeno v rámci tohoto podnikání a DPH z tohoto zboží by nebyla plně odpoutitelná, 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 odpout 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 §l. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice podléhá těm kumulativním podmínkám.

32 Zprvée dotčené zboží musí být „zboží[m] vyroben[ým], postaven[ým], vytvořen[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, vyrobené nebo zpracované dotčeným podnikem samotným, ale také zboží vyrobené, postavené, vyrobené 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 rozsudek 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 odpot 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 odpot 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 odpot 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) uvedená 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 budovy. 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 odpot 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 prodané hodnotě dotčeného zboží nebo služeb, přičemž při stanovení daně splatné při jedné transakci se odečte daň, která byla zaplacená 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 úelem uvedené možnosti postavení na roveň, která sice spoívá 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 odpot.

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 odpot (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 odpot, 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 včného práva, které poskytuje oprávněnému uživateli 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 odpot.

Ke druhé otázce

47 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda v takové situaci, o jakou se jedná v povodním řízení, v níž byly pozemek a rozestavěná budova umístěná na tomto pozemku nabyty zřízením včného práva, které poskytuje oprávněnému uživateli právo k této nemovitosti, musí být čl. 11 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že hodnota tohoto včného 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 včné právo založeno, nebo hodnotě částek, které mají být uhrazeny během zbývajících 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 budovy.

49 Ve v?ci v p?vodním ?ízení je tudíž základem dan? u dodání ve smyslu ?l. 5 odst. 7 písm. a) šesté sm?rnice po?izovací cena.

50 Zadruhé ze samotného zn?ní ?l. 11 ?ásti A odst. 1 písm. b) šesté sm?rnice vyplývá, že po?izovací cena, jakož i kupní cena zboží nebo podobného zboží musí být stanovena k okamžiku dodání ve smyslu ?l. 5 odst. 7 písm. a) této sm?rnice.

51 Zat?etí je t?eba p?ipomenout, že podle vnitrostátního práva provád?jícího možnost upravenou v ?l. 5 odst. 3 písm. b) šesté sm?rnice je v projednávaném p?ípad? postaveno z?ízení zákupního práva na rove? dodání zboží. Pokud jde o z?ízení takového zákupního práva trvajícího 20 let, jako je to, o které se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, je podle ustanovení použitelného vnitrostátního práva protipln?ní za toto dodání ur?eno na základ? pevn? stanovené ro?ní ?ástky vynásobené po?tem let, b?hem nichž musí být provád?ny platby, p?i?emž takto získaná ?ástka je poté v souladu s vnitrostátními právními p?edpisy opravena a kapitalizována k okamžiku vzniku tohoto práva. Z?ízení zákupního práva vedlo v projednávaném p?ípad? k jednorázové platb? splatné DPH z celé výše takto ur?eného protipln?ní.

52 Je t?eba uvést, že zp?soby ur?ení tohoto protipln?ní nejsou p?edm?tem otázek položených p?edkládajícím soudem, jelikož hodnota uvedeného protipln?ní nebyla ve sporu v p?vodním ?ízení zpochyb?ována.

53 Vzhledem k tomu, že z odpov?di na první otázku vyplývá, že zaplacení DPH z hodnoty zákupního práva nebrání tomu, aby tato hodnota byla zohledn?na v základu dan? dodání ve smyslu ?l. 5 odst. 7 písm. a) šesté sm?rnice, pokud byl ihned uplatn?n plný odpo?et této dan?, a vzhledem k tomu, že nebylo zpochyb?ováno, že uvedená hodnota je jednou ze složek po?izovací ceny, je t?eba ur?it, zda je t?eba zohlednit celou hodnotu zákupního práva – jak navrhuje nizozemská vláda – nebo její ?ást.

54 V tomto ohledu je t?eba uvést, že pacht je ?asov? omezen a že – jak bylo uvedeno v bod? 51 tohoto rozsudku – hodnota protipln?ní za z?ízení zákupního práva je ur?ena podle sjednané doby platnosti pachtovní smlouvy.

55 Pokud je dodání ve smyslu ?l. 5 odst. 7 písm. a) šesté sm?rnice skute?n?no nikoli v okamžiku z?ízení zákupního práva, nýbrž pozd?ji, odpovídá hodnota tohoto práva, která má být zohledn?na v základu dan?, zbytkové hodnot? tohoto práva v okamžiku dodání (obdobn? viz rozsudky ze dne 17. kv?tna 2001, Fischer a Brandenstein, C?322/99 a C?323/99, EU:C:2001:280, bod 80, jakož i ze dne 8. kv?tna 2013, Marinov, C?142/12, EU:C:2013:292, bod 32).

56 Tato zbytková hodnota zákupního práva je ur?ena v závislosti na zbývajícím dob? trvání pachtu a zahrnuje hodnotu ro?ních ?ástek, které je t?eba ještě uhradit jako pachtovné a které jsou opraveny nebo kapitalizovány podle stejné metody, jako je ta, která se použije pro ur?ení hodnoty zákupního práva.

57 Tento výklad je podep?en ú?elem možnosti postavení na rove?, kterou ?l. 5 odst. 7 písm. a) šesté sm?rnice p?iznává ?lenským stát?m a která byla p?ipomenuta v bod? 30 tohoto rozsudku.

58 Pokud by v okamžiku dodání ve smyslu ?l. 5 odst. 7 písm. a) šesté sm?rnice musel ur?itý konkurent na zbývajícím dobu trvání pachtu sjednaného se spole?nosti Oudeland sjednat pacht týkající se téhož zboží s cílem využít dot?enou kancelá?skou budovu ke stejné ?innosti jako spole?nost Oudeland, v p?ípad? tohoto konkurenta by odpovídala po?izovací cena zákupního práva hodnot? tohoto práva v okamžiku sjednání tohoto pachtu, a tedy jeho zbytkové hodnot?.

59 Mít za to – stejn? 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 bod? 70 svého stanoviska, že hodnota zákupního práva se plynutím času postupn? snižuje a k přehlédnutí pravidla, podle něhož musí být poizovací cena stanovena k okamžiku dodání ve smyslu ?l. 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 ?l. 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 p?vodním řízení, v níž byly pozemek a rozestavěná budova umístěná na tomto pozemku nabyty zřízením v?cného práva, které poskytuje oprávněnému uživateli právo k této nemovitostem, musí být ?l. 11 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že hodnota tohoto v?cného práva, která musí být zahrnuta do základu dan? v případě dodání ve smyslu ?l. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice, odpovídá hodnotě částek, které je třeba každoročně uhradit jako protiplnění po zbývajícím dobu trvání pachtu, jímž bylo toto v?cné právo založeno, a které jsou opraveny nebo kapitalizovány podle stejné metody, jako je ta, která se použije pro určení hodnoty zřízením zákupního práva.

K nákladům řízení

62 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky p?vodního 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 daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, musí být vykládán v tom smyslu, že hodnota v?cného práva, které poskytuje oprávněnému uživateli právo k nemovitosti a náklady na dostavbu kancelářské budovy postavené na dotčeném pozemku mohou být zahrnuty do základu daní v případě dodání ve smyslu ?l. 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 odpčet.

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

Podpisy.

*Jednací jazyk: nizozemština.