Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
PAOLA MENGOZZIHO
přednesené dne 15. října 2015 [1]

Věc C-128/14

Staatssecretaris van Financiën
proti
Het Oudeland Beheer BV

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska, Nizozemsko)]

„Řízení o předběžné otázce — Daně — Šestá směrnice o DPH — Článek 5 odst. 7 písm. a) — Zdanitelná plnění — Použití majetku získaného v rámci podnikání pro potřeby podnikání — Postavení na roveň dodání za protiplnění — Základ daně — Článek 11část A odst. 1 písm. b) — Pořizovací cena — Uhrazená a odpočtená daň z přidané hodnoty — Zákupní právo — Pachtovné“

1. V projednávané věci, která se týká žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podané Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska) ohledně výkladu šesté směrnice 77/388/EHS o dani z přidané hodnoty (DPH) [2], má Soudní dvůr opět podat objasnění týkající se určení základu daně transakce nazývané jako „interní dodání“.

2. Jedná se o transakci, jejímž prostřednictvím osoby povinné k dani použijí pro účely svého podnikání majetek, za nějž nezaplatily daň z přidané hodnoty (DPH), jelikož ho samy vyrobily nebo obecněji získaly „interně“ v rámci podnikání [3]. Aby eliminovala daňová zvýhodnění těchto osob, poskytovala šestá směrnice členským státům možnost – převzatou rovněž směrnicí 2006/112/ES [4] – postavit interní dodání, jestliže zboží bylo použito k výkonu činností podniku osvobozených od DPH, na roveň dodání zboží za protiplnění, a uplatnit tak na uvedené použití DPH. Soudní dvůr měl již opakovaně příležitost zabývat se otázkami souvisejícími s režimem DPH pro tento typ transakcí [5].

3. Předběžné otázky v projednávané věci vyvstaly v rámci sporu společnosti Het Oudeland Beheer BV (dále jen „Oudeland“) se Staatssecretaris van Financiën (nizozemskými daňovými orgány) ve věci dodatečného výměru DPH v souvislosti se zdaněním komplexní realitní transakce zahrnující vznik zákupního práva (emfyteuze) k pozemku a rozestavěné budově na něm, dostavbu této budovy a její pronájem.

1 — Původní jazyk: francouzština.

2 — Směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „šestá směrnice“).

3 — Tento druh plnění je označován různými výrazy, například „dodání sobě“, „domnělé dodání“, „dodání do vlastního majetku“ nebo „dodání pro potřeby podnikání“. Nicméně z důvodu, že k získání a použití majetku došlo interně v rámci podnikání, upřednostňuji výraz „interní dodání“.

4 — Směrnice Rady ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1), která zrušila a od 1. ledna 2007 nahradila šestou směrnici o DPH. Viz zejména čl. 18 písm. a) směrnice 2006/112.

5 — Viz rozsudky Gemeente Leusden a Holin Groep (C-487/01 a C-7/02, EU:C:2004:263, body 90 a násl.), Gemeente Vlaardingen (C-299/11 EU:C:2012:698); Gemeente ‘s-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188) ,a Property Development Company (C-16/14, EU:C:2015:265).

4. Předkládající soud se v podstatě táže, zda založení zákupního práva a náklady na dostavbu budovy, z nichž již Oudeland zaplatila DPH, jakkoliv s nárokem na odpočet, mohou být zahrnuty do základu daně za interní dodání spočívající v pronájmu budovy jako kancelářských prostor. Je-li tomu tak, táže se rovněž na to, jakým způsobem má být pro účely uvedeného zdanění stanovena hodnota zákupního práva.

I – **Právní rámec**

A – *Unijní právo*

5. I když směrnice 2006/112 šestou směrnici zrušila a od 1. ledna 2007 nahradila, vzhledem k době rozhodné z hlediska skutkového stavu dotčeného ve věci v původním řízení se bude spor v původním řízení řídit posledně uvedenou směrnicí.

6. DPH obecně podléhají dodání zboží za protiplnění uskutečněná v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková [6].

7. Článek 5 odst. 1 šesté směrnice definuje „dodání zboží“ jako „převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“. Článek 5 odst. 3 písm. b) téže směrnice poskytuje členským státům možnost považovat za hmotný majetek rovněž „věcná práva, která poskytují držiteli užívací právo k nemovitosti“. Podle odstavce 5 téhož článku mohou členské státy považovat předání určitých stavebních prací za dodání zboží.

8. Článek 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice, tj. ustanovení týkající se zdanění interních dodávek, stanoví, že členské státy mohou považovat za dodání za protiplnění „použití zboží osobou povinnou k dani pro účely jejího podnikání, bylo-li toto zboží vyrobeno, postaveno, vytěženo, zpracováno, zakoupeno nebo dovezeno v rámci tohoto podnikání a jestliže by [DPH] z tohoto zboží nebyla plně odpočitatelná, kdyby bylo pořízeno od jiné osoby povinné k dani“.

9. Článek 10 odst. 2 druhá věta šesté směrnice stanoví, že dodání zboží jiného, než které je uvedeno v čl. 5 odst. 4 písm. b) šesté směrnice, a poskytování služeb, na něž navazují postupná vyúčtování nebo postupné platby, se považují za uskutečněná okamžikem, kdy uplyne období, na které se tato vyúčtování nebo platby vztahují.

10. Článek 11 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice se týká určení základu DPH pro plnění uvedená mj. v čl. 5 odst. 7 písm. a) téže směrnice. Podle uvedeného ustanovení tvoří základ daně pro taková plnění „kupní cena zboží nebo podobného zboží, a nelze-li ji určit, výrobní [pořizovací] cena stanovená k okamžiku dodání“.

11. Podle čl. 17 odst. 1 směrnice vzniká nárok na odpočet daně okamžikem vzniku daňové povinnosti k odpočitatelné dani. Odstavec 2 téhož článku upřesňuje, že jsou-li zboží a služby použity pro účely jejích zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, mj. DPH, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani [čl. 17 odst. 2 písm. a)], jakož i DPH splatnou podle čl. 5 odst. 7 písm. a) [čl. 17 odst. 2 písm. c)]. V případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani hodlá použít pro plnění zakládající nárok na odpočet DPH i pro plnění, která tento nárok nezakládají, čl. 17 odst. 5 šesté směrnice stanoví, že „je odpočitatelný jen podíl [DPH] připadající na hodnotu prvního druhu plnění“.

6 — Viz článek 2 šesté směrnice, jakož i čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112.

12. Článek 20 šesté směrnice stanoví případnou opravu odpočtů zejména tehdy, je-li odpočet vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok, nebo jestliže se změnily okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpočtu. Co se týče investičního majetku, podle čl. 20 odst. 2 téže směrnice se oprava rozloží do pětiletého období. Co se týče nemovitého majetku, může být toto období prodlouženo až na 20 let.

B – *Nizozemské právo*

13. Podle čl. 3 odst. 1 zákona o dani z obratu z roku 1968 (Wet op de omzetbelasting 1968), ve znění použitelném na věc v původním řízení (dále jen „zákon o DPH“), je dodáním zboží mj. „předání nemovitosti osobou, která ji vytvořila, s výjimkou nezastavěných pozemků jiných než stavebních parcel“ [písmeno c)] a „použití zboží vyrobeného podnikem k dispozici pro potřeby tohoto podniku v případě, že kdyby bylo pořízeno od jiného podniku, nebyla by daň vůbec či plně odpočitatelná; za zboží vyrobené podnikem se považuje zboží vyrobené na objednávku z dodaného materiálu, včetně půdy“ [písmeno h)].

14. Podle odstavce 2 téhož článku je za dodání zboží považován mj. vznik práv k nemovitostem „s výjimkou případů, kdy je protiplnění navýšené o daň z obratu nižší než hospodářská hodnota těchto práv. Hospodářská hodnota představuje přinejmenším pořizovací cenu nemovitosti, jíž se práva týkají, včetně DPH, které by bylo dosaženo při zhotovení nezávislou třetí osobou v okamžiku plnění“.

15. Co se týče dodání, jaká jsou uvedena zejména v čl. 3 odst. 1 písm. h), podle čl. 8 odst. 3 zákona o DPH „se protiplněním rozumí částka bez daně z obratu, která by musela být za zboží zaplacena, pokud by toto zboží bylo k okamžiku dodání pořízeno nebo vyrobeno ve stavu, v němž se nachází k tomuto okamžiku“.

16. Co se týče základu daně, čl. 8 odst. 5 písm. b) zákona o DPH stanoví, že správní předpisy mohou určit, v jaké míře se do protiplnění za vlastnictví zatížené mj. zákupním právem započítají související náklady.

17. Toto ustanovení bylo provedeno prováděcím nařízením o dani z obratu z roku 1968 (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968, dále jen „prováděcí nařízení“), jehož čl. 5 odst. 1 stanoví, že „[v] případě vzniku, převodu, vzdání se nebo zrušení zákupního práva […] představuje pachtovné […] protiplnění, přičemž toto nemůže převyšovat hospodářskou hodnotu zboží, k němuž se právo váže“. Odstavec 5 téhož článku stanoví, že hodnota mj. pachtovného se určuje v souladu s přílohou A uvedeného nařízení. Příloha A písm. b) prováděcího nařízení stanoví, že hodnota pachtovného, „jež je placeno pouze dočasně, se stanoví jako jeho roční výše vynásobená počtem let, během něhož má být placeno“, přičemž každé euro je započítáváno v míře stanovené uvedenou přílohou.

II – **Skutkové okolnosti původní věci, vnitrostátní řízení a předběžné otázky**

18. Dne 8. března 2004 získala Oudeland zákupní právo k pozemku, včetně na něm umístěné rozestavěné budovy, za nějž se zavázala platit na počátku každého roku určitý poplatek (tzv. úroční plat, dále jen „pachtovné“). Délka pachtovní smlouvy byla stanovena na 20 let. Pachtovné dosahovalo částky 330 000 eur ročně.

19. Jelikož v Nizozemsku je pro účely výběru DPH zákupní právo postaveno na roveň dodání nemovitého majetku[7], a podléhá tak této dani, byla Oudeland povinna zaplatit za vznik svého zákupního práva DPH ve výši 730 455 eur. Tato částka byla stanovena na základě přílohy A písm. b) prováděcího nařízení uplatněním příslušné sazby ve výši 19 % na kapitalizovanou hodnotu (odpovídající 3 844 550 eur) celkového protiplnění dohodnutého za vznik zákupního práva, placeného formou pachtovného. Oudeland tuto částku zaplatila osobě, která zřídila zákupní právo, a následně uplatnila její odpočet v přiznání k DPH za březen 2004.

20. Po vzniku zákupního práva nechala Oudeland budovu dokončit a převzala ji jako hotovou kancelářskou budovu. Náklady na její dostavbu dosáhly 1 571 749 eur. Oudeland zaplatila z titulu DPH 298 632 eur a ihned uplatnila odpočet celé této částky. Během dokončování budovy se stala splatnou první splátka pachtovného za zákupní právo a byla společností Oudeland uhrazena.

21. Po převzetí budovy ji Oudeland od 1. června 2004 pronajala. U části budovy (odpovídající dle informací poskytnutých Nizozemským královstvím 12,5 % její plochy) se Oudeland po dohodě s nájemci rozhodla neuplatňovat osvobození od DPH stanovené pro pronájem nemovitostí[8]. Zbývající část odpovídající 87,5 % celkové plochy byla předmětem pronájmu, který je přitom osvobozen od DPH.

22. Oudeland měla za to, že pronájem budovy by měl být považován za interní dodání ve smyslu čl. 3 odst. 1 písm. h) zákona o DPH, tedy ustanovení vycházejícího z čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice. Uhradila tedy DPH za pronájem části kancelářské budovy, na kterou uplatňovala osvobození od DPH, a u níž tedy neměla nárok na odpočet daně. Oudeland stanovila základ daně sečtením všech nákladů na dostavbu bez DPH s výší pachtovného, které se stalo splatným do převzetí budovy, tedy 330 000 eur.

23. Daňové orgány však s tímto přístupem nesouhlasily a měly za to, že základ daně týkající se pronájmu budovy musí být založen na nákladech dostavby navýšených o kapitalizovanou hodnotu veškerého pachtovného, tedy částku stanovenou v souladu s přílohou A písm. b) prováděcího nařízení na 3 844 500 eur. Doručily tak společnosti Oudeland dodatečný výměr daně ve výši rozdílu mezi daní stanovenou společností Oudeland a daní stanovenou daňovými orgány. Tyto orgány následně zamítly správní odvolání podané společností Oudeland proti dodatečnému výměru daně.

24. Oudeland podala proti tomuto rozhodnutí žalobu k Rechtbank te ’s-Gravenhage (prvostupňový soud v Haagu), který ji zamítl. Oudeland následně podala odvolání k Gerechtshof te ’s-Gravenhage (odvolací soud v Haagu), který mu vyhověl a rozhodnutí Rechtbank te ’s-Gravenhage, rozhodnutí daňových orgánů, jakož i daňový výměr zrušil. Odvolací soud měl za to, že podle čl. 8 odst. 3 zákona o DPH základ daně týkající se interního dodání zahrnuje pořizovací cenu pozemku, k němuž má Oudeland zákupní právo, a že v tomto ohledu je třeba vycházet z hodnoty, kterou měl pozemek pro společnost Oudeland v okamžiku interního dodání. Tato hodnota nemůže být stejná jako hodnota, kterou měl pozemek v té době pro jeho majitele, ale musí být omezena na pachtovné zaplacené před dokončením budovy.

25. Nizozemské daňové orgány podaly proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek k předkládajícímu soudu.

26. Spor probíhající před uvedeným soudem se týká toho, jakým způsobem má být určen základ DPH v případě interního dodání dotčeného ve věci v původním řízení. Tento spor se týká konkrétně toho, má-li tento základ zahrnovat pouze pachtovná související se vznikem zákupního práva, která byla zaplacena ke dni interního dodání, nebo naopak celkovou hodnotu takového práva, která odpovídá kapitalizované hodnotě uvedených pachtovných.

7 — Viz čl. 3 odst. 2 zákona o DPH,(citovaný v bodě 14 tohoto stanoviska). Toto ustanovení vychází z čl. 5 odst. 3 písm. b) šesté směrnice.

8 — To bylo možné díky čl. 11 odst. 5 zákona o DPH, který vychází z čl. 13 části C písm. a) šesté směrnice.

27. V této souvislosti předkládající soud na jedné straně podotýká, že podle rozsudku Gemeente Vlaardingen [9] představoval základ DPH v obdobném případě součet hodnoty pozemku, hodnoty budovy, která se na něm případně nachází, a nákladů na její stavbu, pakliže osoba povinná k dani dosud neuhradila DPH související s těmito hodnotami a náklady. Zabývá se nicméně tím, zda má být uvedený rozsudek vykládán v tom smyslu, že je třeba ze základu daně odečíst položky pořizovací ceny, z nichž byla DPH uhrazena, i když osoba povinná k dani následně na základě ustanovení vnitrostátního práva provedla úplný odečet takto zaplacené DPH.

28. Na druhé straně měly-li by být tyto položky pořizovací ceny zahrnuty do základu daně, zabývá se předkládající soud tím, jakým způsobem by měl být tento základ určen, pokud jde o stanovení hodnoty zákupního práva. Táže se zejména, jak má být do základu daně za interní dodání zahrnuta hodnota postupně placeného pachtovného.

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

„1) Je třeba čl. 11 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice vykládat tak, že u dodání ve smyslu čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice nepatří do základu daně pořizovací cena pozemků nebo jiných vstupů, za které osoba povinná k dani zaplatila DPH při jejich nabytí, představovaném v projednávaném případě zřízením věcného práva k užívání nemovitého majetku? Je tomu jinak, pokud osoba povinná k dani provedla odpočet 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) Je třeba v případě, o jaký se jedná v projednávané věci, ve kterém došlo k nabytí pozemku s rozestavěnou budovou zřízením věcného práva, uvedeného v čl. 5 odst. 3 písm. b) šesté směrnice, vykládat čl. 11 část A odst. 1 písm. b) této směrnice v tom smyslu, že hodnota pachtovného, tzn. hodnota částek, které je třeba každoročně uhradit během doby platnosti nebo také během zbývající doby platnosti věcného práva, náleží k základu daně týkající se dodání ve smyslu čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice?“

III – **Řízení před Soudním dvorem**

30. Předkládací rozhodnutí došlo kanceláři Soudního dvora dne 18. března 2014. Oudeland, nizozemská vláda a Evropská komise předložily svá vyjádření a zúčastnili se jednání, které se konalo dne 16. července 2015.

IV – **Právní analýza**

A – *Úvodní poznámky*

31. Před zodpovězením otázek položených předkládajícím soudem je na úvod třeba nastínit režim DPH použitelný na interní dodání, jakož i opodstatnění a účel tohoto režimu tak, jak plynou z judikatury Soudního dvora.

9 — C-299/11, EU:C:2012:698.

32. Z článku 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice, nyní čl. 18 písm. a) směrnice 2006/112, plyne, že členské státy mohou za dodání za protiplnění, na které je tak možné uplatnit DPH, považovat i transakce nazývané „interní dodání“, kdy osoba povinná k dani používá pro účely svého podnikání zboží vyrobené, postavené, vytěžené, zpracované, zakoupené nebo dovezené v rámci tohoto podnikání, jestliže by DPH z tohoto zboží nebyla plně odpočitatelná, kdyby bylo pořízeno od jiné osoby povinné k dani.

33. V takovém případě je podle čl. 11 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice, nyní článku 74 směrnice 2006/112, základ daně při takových transakcích představován kupní cenou zboží nebo podobného zboží, a nelze-li ji určit, pořizovací cenou stanovenou k okamžiku dotčené transakce. Z předkládacího rozhodnutí plyne, že není sporu o tom, že v projednávaném případě se základ daně stanoví na základě pořizovací ceny. Není zpochybňováno ani to, že tato pořizovací cena zahrnuje cenu zákupního práva a cenu dokončovacích prací na budově.

34. Z judikatury Soudního dvora plyne, že čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice se týká situací, v nichž nelze použít mechanismus odpočtu stanovený obecně šestou směrnicí i směrnicí 2006/112. Podle tohoto mechanismu, jestliže je zboží použito pro hospodářskou činnost zdaněnou na výstupu, je odpočet daně zatěžující toto zboží na vstupu nutný, aby bylo zamezeno dvojímu zdanění. Pokud je oproti tomu zboží pořízené osobou povinnou k dani použito pro účely plnění osvobozených od daně, nemůže dojít k odpočtu daně zatěžující zboží na vstupu. Dotčené ustanovení se týká zejména posledně uvedeného případu, tedy situace, v níž je odpočet na výstupu týkající se DPH zaplacené na vstupu vyloučen, jelikož hospodářská činnost vykonávaná na výstupu je od DPH osvobozena [10].

35. Uvedené ustanovení zejména umožňuje členským státům upravit daňové právní předpisy tak, aby podniky, které nemohou z důvodu výkonu činnosti osvobozené od DPH provést odpočet DPH, kterou zaplatily při nabytí podnikového majetku, nebyly znevýhodněny vůči konkurentům, kteří vykonávají stejnou činnost prostřednictvím majetku, který získali bez zaplacení DPH tím, že jej sami vyrobili nebo jej obecně získali v rámci podnikání. Aby tito konkurenti podléhali stejné daňové zátěži, kterou nesou podniky, jež nabyly majetek od třetí osoby, poskytuje dotčené ustanovení členským státům možnost postavit použití zboží získaného v rámci podnikání pro účely činností podniku osvobozených od DPH na roveň dodání zboží za protiplnění, a podrobit tedy uvedené použití DPH [11].

36. Z výše uvedeného plyne, že účelem ustanovení, které členským státům umožňuje uplatnit DPH na interní dodání, je zabránit narušení hospodářské soutěže zajištěním rovného zacházení s osobami povinnými k dani v souladu se zásadou daňové neutrality, která je vlastní systému DPH [12]. Toto ustanovení má konkrétně za cíl efektivně odstranit veškerou nerovnost v oblasti DPH mezi osobami povinnými k dani, které nabyly majetek od jiné takové osoby, a těmi, které jej nabyly v rámci svého podnikání. Jeho cílem je, aby osoba povinná k dani, která použije zboží nabyté v rámci podnikání pro činnost osvobozenou od DPH, nesla stejnou daňovou zátěž jako její konkurenti, kteří vykonávají stejnou činnost osvobozenou od daně prostřednictvím zboží, které v plném rozsahu nabyli od třetí osoby [13].

37. Na předběžné otázky položené předkládajícím soudem je třeba odpovědět při zohlednění těchto v judikatuře vyjádřených zásad.

10 — Rozsudek Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698, bod 25).

11 — Tamtéž, bod 26.

12 — Stanovisko generálního advokáta J. Mazáka ve věci Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:561, bod 45 a 47 a citovaná judikatura).

13 — Rozsudek Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698, body 27 a 28).

B – *K první předběžné otázce*

38. Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 5 odst. 7 písm. a) a čl. 11 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice mají být vykládány v tom smyslu, že použití budovy postavené na pozemku, k němuž osoba povinná k dani nabyla věcné právo poskytující jí možnost uvedený pozemek a budovu, kterou nechala dokončit třetí osobou povinnou k dani, využívat, pro potřeby hospodářské činnosti osvobozené od DPH může být předmětem zdanění DPH, kdy základem daně je hodnota nabytého věcného práva a náklady na dostavbu budovy, jestliže osoba povinná k dani DPH související s touto hodnotou a těmito náklady již zaplatila, ale rovněž uplatnila v plné výši její odpočet.

39. Z předkládacího rozhodnutí plyne, že prostřednictvím této předběžné otázky si Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska) přeje v podstatě získat vysvětlení ohledně dosahu rozsudku Gemeente Vlaardingen [14]. Uvedený rozsudek se podle uvedeného soudu týká obdobného případu, kdy obec svěřila třetím osobám přestavbu hřišť, která vlastnila a která následně pronajala, což byla činnost osvobozená od DPH. V uvedeném rozsudku Soudní dvůr rozhodl, že obě výše uvedená ustanovení šesté směrnice nebrání tomu, aby použití hřišť osobou povinnou k dani, která je jejich majitelem a která je nechala přestavět třetí osobou, pro účely hospodářské činnosti osvobozené od DPH podléhalo DPH, jejímž základem bude součet hodnoty pozemku, na kterém se tato hřiště nacházejí, a nákladů na jejich přestavbu, pokud uvedená osoba z této hodnoty a těchto nákladů dosud nezaplatila DPH [15].

40. Podstatou otázky předkládajícího soudu je přitom osvětlení dosahu výrazu „ještě nezaplatila DPH z této hodnoty a těchto nákladů“ použitého Soudním dvorem v uvedeném rozsudku a zejména to, zda je třeba ze základu DPH vyloučit položky pořizovací ceny - v projednávaném případě hodnotu zákupního práva a náklady na dostavbu budovy - u kterých osoba povinná k dani zaplatila DPH, ale rovněž provedla její plný odpočet.

41. Zatímco Oudeland a nizozemská vláda se shodují na tom, že pokud byl proveden odpočet DPH zaplacené z položek pořizovací ceny pro interní dodání, nedochází k faktickému dvojímu nebo opakovanému zdanění, takže tyto položky mohou být zohledněny v základu daně týkající se uvedeného dodání, Komise naopak tvrdí, že čl. 5 odst. 7 písm. a) a čl. 11 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice se na skutkové okolnosti projednávaného případu vůbec nepoužijí, jelikož Oudeland již DPH z tohoto dodání a dokončovacích prací na budově zaplatila. Podle Komise bylo pro změnu situace společnosti Oudeland ve vztahu k DPH třeba uplatnit mechanismus opravy odpočtů stanovený v článku 20 šesté směrnice.

42. Úvodem je třeba se zabývat Komisí zpochybňovanou použitelností ustanovení týkajících se zdanění interních dodávek v případech podobných projednávané věci. Na základě čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice a relevantní judikatury podléhá uplatnění těchto ustanovení třem kumulativním podmínkám [16]. Zaprvé osoba povinná k dani musí zboží získat v rámci svého podnikání, včetně případu, kdy poskytla materiály nebo pozemek pro výstavbu budovy třetí osobou. Zadruhé osoba povinná k dani musí používat toto zboží pro účely svého podnikání. Zatřetí nabytí tohoto zboží v celém rozsahu od jiné osoby povinné k dani by jí nezaložilo nárok na plný odpočet DPH. Pokud jsou tyto tři podmínky splněny, používání majetku pro účely podnikání je nutné považovat za zdanitelné dodání [17].

14 — Tamtéž.

15 — Tamtéž (bod 37 a výrok rozsudku).

16 — V tomto ohledu viz stanovisko generální advokátky E. Sharpston ve věci Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:267, body 60 až 62), na nějž Soudní dvůr výslovně odkázal v bodě 32 svého rozsudku Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188).

17 — Tamtéž (bod 61).

43. Předkládajícímu soudu přísluší určit, zda jsou konkrétně v projednávaném případě tyto podmínky splněny. Žádná informace ze spisu nicméně nehovoří proti tomuto závěru a předkládající soud i účastníci sporu v původním řízení se na použitelnosti dotčeného ustanovení v projednávaném případě shodují. Budova byla především získána v rámci podnikání, když byla dokončena třetí osobou na pozemku a s pomocí materiálu poskytnutých společností Oudeland [18]. Dále tím, že byl pronajat, je tento majetek používán pro účely podnikání. Mimoto, jelikož je budova využívána rovněž k jiným účelům nežli zdanitelným plněním, nebylo by možné DPH na vstupu odečíst v plné výši, pokud by budova byla v celém rozsahu nabyta od jiné osoby povinné k dani.

44. Pokud lze na tuto transakci uplatnit ustanovení týkající se zdanění interních dodání, musí podle judikatury Soudního dvora proběhnout její zdanění v systému DPH následovně.

45. Především celá DPH, kterou osoba povinná k dani zaplatila na vstupu za nabytí majetku pro účely použití provedeného na výstupu, musí podle čl. 17 odst. 2 šesté směrnice zakládat nárok na odpočet této daně [19]. Z toho plyne, že Oudeland správně zaplatila z nákladů souvisejících se vznikem zákupního práva a dokončením budovy DPH a následně provedla její odpočet.

46. Dále použití majetku samo o sobě podléhá DPH a částka DPH, k níž je osoba povinná, se musí stanovit podle čl. 11 A odst. 1 písm. b) šesté směrnice na základě celkové hodnoty každého z prvků, přičemž předtím nesměla být DPH z uvedených prvků vybrána [20].

47. Otázka předkládajícího soudu se týká právě této fáze. Jelikož Oudeland již zaplatila DPH v souvislosti se vznikem zákupního práva a dostavbou budovy a rovněž již provedla její odpočet, mohou být tyto položky pořizovací ceny majetku použitého pro podnikání zohledněny při stanovení základu DPH týkající se použití tohoto majetku, který byl předmětem interního dodání?

48. V rozsudku Gemeente Vlaardingen Soudní dvůr přitom rozhodl, že možnost postavení interního dodání na roveň dodání za protiplnění nemůže být užita pro výběr DPH z hodnoty zboží, které dotčená osoba povinná k dani dala k dispozici třetí osobě, která je dokončila nebo zdokonalila, pokud tato osoba povinná k dani již v rámci předchozího zdanění *zaplatila* DPH z uvedené hodnoty [21]. Soudní dvůr vysvětlil, že takové opakované zdanění by bylo především neslučitelné se základní charakteristikou DPH, podle níž se tato daň vztahuje k přidané hodnotě dotčeného zboží nebo služeb, přičemž při stanovení daně splatné při jedné transakci se odečte daň, která byla zaplacena při předcházející transakci. Mimoto by bylo takové opakované zdanění neslučitelné rovněž s účelem uvedené možnosti postavení na roveň, která sice spočívá v umožnění členským státům zatížit DPH použití zboží pro účely činností osvobozených od DPH, ale v žádném případě neznamená, že je uvedeným členským státům umožněno tutéž část hodnoty tohoto zboží podrobit DPH opakovaně [22].

49. Jak v podstatě tvrdí Oudeland a nizozemská vláda, z výše uvedeného plyne, že se Soudní dvůr snažil o zamezení souběhu zdanění, tedy skutečnému dvojímu zdanění, nikoliv pouze formálnímu. Přitom pokud v souladu se základní charakteristikou systému DPH, na níž se Soudní dvůr odvolává, je DPH zaplacená v rámci položek pořizovací ceny, které jsou součástí základu daně související s interním dodáním, předmětem odpočtu, nedochází k žádnému opakovanému zdanění. Tyto položky nemají být zahrnovány do základu daně v souvislosti s interním dodáním výlučně v případě, že DPH týkající se uvedených položek bude nesena osobou povinnou k dani, jelikož tato neprovedla jejich odpočet.

18 — Tato situace se jeví být srovnatelnou se situací ve věcech, v nichž byly vydány rozsudky Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698) a Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188) .

19 — Rozsudek Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, bod 34).

20 — Rozsudek Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, bod 35), který odkazuje na rozsudek Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698, body 28 až 33).

21 — C-299/11, EU:C:2012:698, bod 32. Zvýrazněno autorem tohoto stanoviska.

22 — Tamtéž.

50. Tento výklad je ostatně potvrzen judikaturou Soudního dvora. Na jedné straně v rozsudku Gemeente 's-Hertogenbosch totiž Soudní dvůr nepoužil výraz „zaplacena", ale specifikoval, že DPH nesmí být předtím z prvků zařazených do základu daně „vybrána"[23]. Na druhé straně později v rozsudku Property Development Company[24] Soudní dvůr uvedl, že „základ daně uvedený v čl. 11 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice nemůže v žádném případě zahrnovat hodnotu, ze které již osoba povinná k dani zaplatila DPH, aniž ji mohla následně odpočíst"[25]. Z toho plyne, že hodnoty, z nichž osoba povinná k dani již zaplatila DPH, ale následně provedla její odpočet, mohou být skutečně do uvedeného základu daně zahrnuty.

51. V důsledku toho okolnost, že ve věci v původním řízení byla DPH související se vznikem zákupního práva, jakož i s dokončením budovy zaplacena, nebrání tomu, aby tyto položky pořizovací ceny byly zahrnuty do základu daně v souvislosti s dodáním ve smyslu čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice, jelikož DPH týkající se těchto prvků byla předmětem odpočtu.

52. Je třeba ještě uvést, že jelikož je budova použita k činnostem osvobozeným od DPH pouze částečně (z 87,5 % plochy budovy v době rozhodné z hlediska skutečností v původním řízení), bude odpočet DPH vyloučen pouze v tomto rozsahu. Ve zbývající části, v rámci níž se dotyčné zboží použije pro účely zdanitelných plnění, tedy v rozsahu 12,5 % plochy uvedené budovy, je Oudeland podle čl. 17 odst. 2 a 5 šesté směrnice v zásadě oprávněna odečíst od daně, kterou je povinna odvést, DPH zaplacenou z titulu interního dodání[26].

53. Nakonec je třeba odmítnout argument Komise, která s výslovným odkazem na rozsudek Gemeente Leusden a Holin Groep[27] tvrdí, že pro změnu situace společnosti Oudeland ve vztahu k DPH bylo třeba uplatnit mechanismus opravy odpočtů stanovený v článku 20 šesté směrnice, zejména pak v jeho odstavci 2.

54. V rozsudku Gemeente Leusden a Holin Groep Soudní dvůr prohlásil, že postavení na roveň dodání za protiplnění podle čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice a oprava DPH u investičního majetku uvedeného v čl. 20 odst. 2 téže směrnice jsou dva mechanismy s týmž *hospodářským účinkem*, a sice nutí osobu povinnou k dani zaplatit částky odpovídající odpočtům, na něž neměla nárok, které ale mají odlišné platební podmínky. Článek 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice totiž předpokládá jednorázovou platbu, zatímco čl. 20 odst. 2 téže směrnice stanoví, pokud jde o investiční majetek, opravu rozloženou do několika let[28].

55. Z téhož rozsudku však rovněž plyne, že i když mají oba mechanismy tentýž hospodářský účinek, nesledují tentýž cíl. Na použití zboží osobou povinnou k dani pro potřeby jejího podnikání totiž míří pouze ustanovení čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice. Z toho plyne, že v situacích, kdy se toto ustanovení použije, může být základem k tomu, aby byly od osoby povinné k dani vyžadovány částky, jež byly původně předmětem odpočtu v souvislosti s budovou, která byla následně předmětem od daně osvobozeného pronájmu, pouze čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice[29].

56. Ve světle výše uvedeného navrhuji, aby Soudní dvůr na první předběžnou otázku odpověděl, že čl. 5 odst. 7 písm. a) a čl. 11 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že použití budovy postavené na pozemku, k němuž osoba povinná k dani nabyla věcné právo poskytující jí možnost uvedený pozemek a budovu, kterou nechala dokončit třetí osobou povinnou

23 — Rozsudek Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, bod 35, uvedený a ocitovaný v bodě 46 tohoto stanoviska).

24 — C-16/14, EU:C:2015:265.

25 — Tamtéž (bod 42).

26 — Rozsudek Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, bod 36).

27 — C-487/01 a C-7/02, EU:C:2004:263, zejména v bodech 90 a násl.

28 — Tamtéž (body 90 a 91). Zvýrazněno autorem tohoto stanoviska.

29 — Tamtéž (body 92 a, *a contrario*, bod 93).

k dani, využívat, pro potřeby hospodářské činnosti osvobozené od DPH může být předmětem zdanění DPH, kdy základem daně je hodnota nabytého věcného práva a náklady na dostavbu budovy, jestliže osoba povinná k dani DPH související s touto hodnotou a těmito náklady již zaplatila, ale rovněž uplatnila v plné výši její odpočet.

C – *Ke druhé předběžné otázce*

57. Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu položené Soudnímu dvoru je, zda v případě, o jaký se jedná v projednávané věci, kdy osoba povinná k dani nabyla pozemek s rozestavěnou budovou zřízením věcného práva, má být čl. 11 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že hodnota tohoto věcného práva, která musí být zahrnuta do základu daně týkající se dodání ve smyslu čl. 5 odst. 7 písm. a) téže směrnice, musí odpovídat celkové hodnotě pachtovného, tzn. hodnotě částek, které je třeba každoročně uhradit po celou dobu trvání věcného práva, nebo hodnotě částek pachtovného, které je třeba uhradit během zbývající doby trvání zákupního práva, nebo též hodnotě již splatného pachtovného.

58. Předkládající soud nejprve podotýká, že šestá směrnice nestanoví žádné pravidlo ohledně základu daně týkající se věcných práv uvedených v jejím čl. 5 odst. 3 písm. b). Domnívá se na jedné straně, že je možné tvrdit, že hodnota částek postupně placených za nabytí zákupního práva netvoří pořizovací cenu budovy, jelikož tyto částky jsou protihodnotou časově omezeného užívacího práva a nabyvatel je neplatí jednorázově v okamžiku nabytí tohoto práva, ale dlouhodobě.

59. Na druhé straně, pokud však členský stát využije obdobně jako Nizozemské království možnosti postavit věcné právo na roveň hmotnému majetku a pokud podle vnitrostátní právní úpravy vznik takového věcného práva a jeho převod během jeho existence zakládají nikoliv daň odvislou od délky využívání budovy a opakujících se povinných plateb, ale jednorázovou daň týkající se celkové částky smluvené za celou dobu trvání práva nebo za zbývající období (ve formě „kapitalizovaného pachtovného“), mohlo by to mít za následek, že v okamžiku dodání uvedeného v čl. 3 odst. 1 písm. h) zákona o DPH musí pořizovací cena zahrnovat hodnotu částek k zaplacení ve formě pachtovného. Předkládající soud se zabývá rovněž slučitelností takové vnitrostátní právní úpravy s ustanovením čl. 10 odst. 2 šesté směrnice.

60. Oudeland má za to, že budoucí pachtovné nemůže být zohledněno pro účely určení pořizovací ceny pro osobu povinnou k dani, jelikož čl. 11 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice výslovně stanoví, že pořizovací cena musí být určena v okamžiku interního dodání. Nizozemská vláda se naopak domnívá, že je třeba zohlednit kapitalizovanou hodnotu pachtovného za celou dobu trvání zákupního práva, která představuje celkovou hodnotu protiplnění za zákupní právo tak, jak byla smluvena při vzniku uvedeného práva.

61. Nejprve je třeba připomenout, že pravidlo uvedené v čl. 11 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice, podle něhož základ daně pro plnění uvedená mj. v čl. 5 odst. 7 písm. a) této směrnice představuje „kupní cena zboží nebo podobného zboží, a nelze-li ji určit, výrobní [pořizovací] cena stanovená k okamžiku dodání“, představuje výjimku z obecného pravidla uvedeného v čl. 11 část A odst. 1 písm. a) téže směrnice, podle kterého je základem daně pro plnění podléhající DPH protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služeb, které jsou předmětem těchto plnění [30].

30 — Viz rozsudek Property Development Company (C-16/14, EU:C:2015:265, body 33 a 34) a obdobně, pokud jde o články 73 a 74 směrnice 2006/112, rozsudek Marinov (C-142/12, EU:C:2013:292, bod 31). Plnění uvedená v čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice totiž spočívají zejména v použití majetku získaného v rámci podnikání k hospodářské činnosti osvobozené od DPH. V žádném z případů postavení na roveň dodání za protiplnění nezískává osoba povinná k dani jakoukoliv skutečnou protihodnotu, která by mohla představovat základ daně pro stanovení DPH, v důsledku čehož nelze obecné pravidlo uvedené v čl. 11 části A odst. 1 písm. a) uvedené směrnice uplatnit.

62. Mimo jiné z uvedeného čl. 11 část A odst. 1 písm. b) jednoznačně plyne, že „pořizovací cena“ určená v okamžiku plnění je základem daně použití ve smyslu čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice pouze tehdy, nelze-li určit kupní cenu zboží nebo podobného zboží [31]. Kritérium pořizovací ceny tedy představuje kritérium určení základu daně, které je možné definovat jako kritérium použitelné „až třetí v řadě“, jelikož se použije pouze tehdy, není-li použitelné obecné kritérium protiplnění ani podpůrné kritérium kupní ceny zboží nebo obdobného zboží [32].

63. Jak jsem již uvedl v bodě 33 stanoviska v projednávané věci, jelikož není sporu o tom, že v projednávaném případě není k dispozici kupní cena zboží podobného dané budově, představuje dle předkládajícího soudu relevantní kritérium pro určení základu daně dotčeného použití pořizovací cena.

64. Judikatura poskytuje několik vodítek týkajících se uplatnění tohoto kritéria. Pro určení pořizovací ceny je tak třeba podrobně zkoumat všechny prvky hodnot, které vedly k této ceně [33]. Mimoto při určování základu daně podle čl. 11 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice je třeba vycházet z celkové hodnoty každého z prvků [34]. Ze samotného znění uvedeného ustanovení dále plyne, že pořizovací cena má být stanovena v okamžiku zdanitelného plnění, tedy v okamžiku použití majetku pro účely osvobozené činnosti [35].

65. Mimoto, jak správně uvádí nizozemská vláda, ustanovení čl. 11 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice musí být při svém uplatnění za účelem stanovení základu daně určitého použití ve smyslu čl. 5 odst. 7 písm. a) téže směrnice vykládáno ve světle zvláštního cíle sledovaného posledně uvedeným ustanovením, který byl uveden v bodech 34 až 36 stanoviska v projednávané věci, tedy zabránění narušení hospodářské soutěže zajištěním rovného zacházení s osobami povinnými k dani v souladu se zásadou daňové neutrality.

66. A konečně je třeba rovněž zohlednit to, že v projednávaném případě je podle vnitrostátního ustanovení založeného na čl. 5 odst. 3 písm. a) šesté směrnice [36] vznik zákupního práva postaven na roveň dodání zboží.

67. Z výše uvedeného plyne, že pro zajištění rovného zacházení s osobami povinnými k dani musí stanovení celkové pořizovací ceny za účelem uplatnění daně na použití majetku nabytého v rámci podnikání k od daně osvobozené činnosti směřovat k tomu, aby na dotyčnou osobu povinnou k dani, v projednávaném případě společnost Oudeland, byla uplatněna tatáž daňová zátěž, jaké by podléhal referenční konkurent vykonávající tutéž od daně osvobozenou činnost prostřednictvím majetku (v projednávaném případě pozemku a dostavěné budovy), k němuž by získal zákupní právo a za nějž by zaplatil DPH, jejíž odpočet by nicméně nemohl uplatnit, jelikož dotčená činnost je osvobozena od daně.

68. V takovém případě, o jaký se jedná v projednávané věci, bude tuto celkovou pořizovací cenu tvořit celková hodnota prací spojených s dostavbou budovy a celková hodnota pořizovací ceny zákupního práva (k pozemku a rozestavěné budově) stanovené v okamžiku, kdy dojde k použití budovy k činnosti osvobozené od daně. Posledně uvedená hodnota přitom dle mého názoru odpovídá (kapitalizované) hodnotě pachtovného, které zbývá zaplatit v okamžiku použití majetku. Tato hodnota totiž odpovídá

31 — Rozsudek Property Development Company (C-16/14, EU:C:2015:265, bod 37).

32 — Ohledně kritéria pořizovací ceny, viz úvahy obsažené v bodě 39 stanoviska generální advokátky E. Sharpston ve věci Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:152).

33 — Rozsudek Property Development Company (C-16/14, EU:C:2015:265, bod 40 *in fine*).

34 — Obdobně viz rozsudky Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698, bod 28), a Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, bod 35).

35 — Viz rozsudek Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698, bod 30).

36 — Tedy čl. 3 odst. 2 zákona o DPH (viz bod 14 tohoto stanoviska).

nákladům, které by referenční konkurent musel nést za účelem výkonu téže od daně osvobozené činnosti, pokud by chtěl získat zákupní právo k tomuto majetku na dobu odpovídající době trvání věcného práva dotyčné osoby k tomuto majetku v okamžiku jeho použití k činnosti osvobozené od daně.

69. V tomto ohledu je třeba připomenout, že vznik zákupního práva, tedy věcného práva pocházejícího z římského práva, se vyznačuje tím, že svému držiteli přiznává na smluvenou dobu a za odměnu totéž právo užívat majetek, jako má jeho vlastník, přičemž takové právo nemůže mít žádná další osoba, a okolností, že vlastník se stane majitelem všeho zdokonalení a přístaveb, které držitel uskutečnil během doby platnosti smlouvy [37]. Způsob platby odměny lze mezi stranami volně sjednat a může se jednat o jednorázovou platbu nebo o její rozložení do delšího časového období (např. v projednávaném případě ve formě každoročně placeného pachtovného).

70. Jelikož základním prvkem zákupního práva je to, že právo je přiznáváno na omezenou dobu, je tedy jasné, že celková hodnota takového práva je poměrná k době, na jakou je právo poskytnuto. V důsledku toho se tato hodnota v čase snižuje.

71. Pokud by tak například Oudeland použila dokončenou budovu k činnosti osvobozené od daně 10 let po vzniku svého dvacetiletého zákupního práva, představovala by referenčního konkurenta uvedeného v bodě 67 stanoviska v projednávané věci osoba povinná k dani, která by pro výkon činnosti od daně osvobozeného pronájmu musela získat zákupní právo (z něhož by zaplatila DPH, aniž by následně mohla provést její odpočet) pouze na dobu 10 let. V takovém případě by nebylo odůvodněné uložit dotyčnému, který přistoupí k použití podle čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice (v našem případě Oudeland), odvést DPH z hodnoty veškerého pachtovného smluveného na celou dobu trvání zákupního práva. Tato hodnota by totiž neodpovídala pořizovací ceně zákupního práva *určené v okamžiku použití*.

72. Na základě těchto úvah se na rozdíl od nizozemské vlády nedomnívám, že by kapitalizovaná hodnota pachtovného za celou dobu trvání zákupního práva mohla odpovídat celkové pořizovací ceně zákupního práva stanovené v okamžiku, kdy dochází k použití majetku [38]. Tak by tomu bylo pouze tehdy, když by k použití majetku došlo v okamžiku vzniku zákupního práva.

73. Na základě týchž úvah se mi dále jeví na rozdíl od tvrzení společnosti Oudeland vyloučeným, aby pořizovací cena zákupního práva mohla být představována výhradně hodnotou již zaplaceného pachtovného. Tato hodnota totiž neodpovídá hodnotě zákupního práva stanovené v okamžiku použití majetku. Na rozdíl od tvrzení společnosti Oudeland není v tomto ohledu okolnost, že pořizovací cena dosud nebyla v plné výši zaplacena, relevantní pro účely stanovení této ceny, kterou je třeba chápat jako náklady, které by nesl referenční konkurent uvedený v bodě 67 stanoviska v projednávané věci.

74. A konečně, co se týče pochybností předkládajícího soudu ohledně slučitelnosti nizozemské právní úpravy, která stanoví, že vznik nebo převod věcného práva má za následek jednorázovou platbu DPH ze všech částek smluvených pro celé období, s čl. 10 odst. 2 šesté směrnice, chtěl bych uvést, že sám předkládající soud tvrdí, že před ním probíhající věc se netýká případu přímo souvisejícího s touto otázkou. Nedomnívám se tedy, že by bylo zcela nutné, aby se Soudní dvůr v rámci projednávané věci touto otázkou zabýval. V tomto ohledu se omezím na to, že kritérium stanovené ustanovením, jehož

37 — Viz rozsudek „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:506, bod 55), který se týkal požívacího práva, tedy rovněž práva věcného, tak jako v případě zákupního práva. Aniž by bylo dle mého názoru nutné zabývat se rozdíly a podobnostmi mezi zákupním právem a pronájem nemovitostí, omezím se na to, že základním rozdílem mezi oběma právními situacemi, který by mohl odůvodnit rozdílné daňové zacházení, je to, že vznik zákupního práva jakožto práva věcného je možno dle čl. 5 odst. 3 písm. b) šesté směrnice považovat za dodání za protiplnění, zatímco u pronájmu tomu tak není.

38 — V souladu s tím, co jsem uvedl v bodě 67 tohoto stanoviska, nemohu souhlasit s přístupem prosazovaným nizozemskou vládou, podle níž by referenčním konkurentem byla osoba povinná k dani vykonávající tutéž od daně neosvobozenou činnost, která nemovitost plnohodnotně nabyla od třetí osoby. Pořizovací hodnota zákupního práva k majetku je totiž nutně nižší než hodnota nabytí vlastnictví téhož majetku. Nejedná se tedy o dvě srovnatelné hodnoty.

výklad je požadován v rámci druhé předběžné otázky, tedy čl. 11 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice, je každopádně kritérium pořizovací ceny, takže hodnotou, která musí být zahrnuta do základu daně stanoveného uvedeným ustanovením, je celková hodnota pořizovací ceny nezávisle na sjednaných platebních podmínkách.

75. Závěrem mám za to, že na druhou otázku je třeba odpovědět v tom smyslu, že v takovém případě, jako je případ, který je předmětem věci v původním řízení, kdy osoba povinná k dani nabyla pozemek s rozestavěnou budovou zřízením věcného práva, musí být čl. 11 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že hodnota tohoto věcného práva, která musí být zahrnuta do základu daně týkajícího se dodání ve smyslu čl. 5 odst. 7 písm. a) téže směrnice, musí odpovídat celkové hodnotě pachtovného, které v okamžiku použití majetku zbývá uhradit.

V – **Závěry**

76. Na základě výše uvedených úvah navrhuji, aby Soudní dvůr na předběžné otázky položené Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska) odpověděl následovně:

„1) Článek 5 odst. 7 písm. a) a čl. 11 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně musí být vykládány v tom smyslu, že použití budovy postavené na pozemku, k němuž osoba povinná k dani nabyla věcné právo poskytující jí možnost uvedený pozemek a budovu, kterou nechala dokončit třetí osobou povinnou k dani, využívat pro potřeby hospodářské činnosti osvobozené od daně z přidané hodnoty, může být předmětem zdanění daní z přidané hodnoty, kdy základem daně je hodnota nabytého věcného práva a náklady na dostavbu budovy, jestliže osoba povinná k dani již zaplatila daň z přidané hodnoty související s touto hodnotou a těmito náklady, ale rovněž uplatnila v plné výši její odpočet.

2) V takovém případě, jako je případ, který je předmětem věci v původním řízení, kdy osoba povinná k dani nabyla pozemek s rozestavěnou budovou zřízením věcného práva, musí být čl. 11 část A odst. 1 písm. b) směrnice 77/388 vykládán v tom smyslu, že hodnota tohoto věcného práva, která musí být zahrnuta do základu daně týkajícího se dodání ve smyslu čl. 5 odst. 7 písm. a) téže směrnice, musí odpovídat celkové hodnotě pachtovného, které v okamžiku použití majetku zbývá uhradit.“