



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
PAOLO MENGOZZI
prednesené 15. októbra 2015¹

Vec C-128/14

**Staatssecretaris van Financiën
proti
Het Oudeland Beheer BV**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Dane — Šiesta smernica o DPH — Článok 5 ods. 7 písm. a) — Zdaniteľné plnenia — Použitie tovaru nadobudnutého v rámci podnikania na účely podnikania — Považovanie za dodanie za protihodnotu — Základ dane — Článok 11 A ods. 1 písm. b) — Režijná cena — Zaplatená a odpočítaná daň z pridanej hodnoty — Právo dlhodobého nájmu — Ročné nájomné“

1. V prejednávanej veci týkajúcej sa návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd Holandska) v súvislosti s výkladom šiestej smernice 77/388/EHS², musí Súdny dvor znovu poskytnúť vysvetlenia k určeniu základu dane pre plnenia, ktoré sa nazývajú „vnútropodnikové dodania“.

2. Ide o plnenia, prostredníctvom ktorých zdaniteľné osoby používajú na účely svojho podnikania tovary, z nadobudnutia ktorých neplatili daň z pridanej hodnoty (DPH), pretože tieto tovary vyrobili sami alebo všeobecnejšie, nadobudli ich „vnútropodnikovo“ v rámci svojho podnikania.³ S cieľom zabrániť daňovému zvýhodneniu týchto zdaniteľných osôb poskytovala šiesta smernica členským štátom možnosť – prevzatú aj do smernice 2006/112/ES⁴ – považovať vnútropodnikové dodania v prípade, keď bol tovar použitý na výkon činností podniku oslobodených od DPH, za dodanie tovaru za protihodnotu a zdaniť tak uvedené použitie daňou z pridanej hodnoty. Súdny dvor už mal niekoľkokrát príležitosť zaoberať sa otázkami týkajúcimi sa režimu DPH pre tento typ plnení.⁵

3. Prejudiciálne otázky vznesené v prejednávanej veci sú súčasťou rámca sporu medzi podnikom Het Oudeland Beheer BV (ďalej len „spoločnosť Oudeland“) a Staatssecretaris van Financiën (holandská daňová správa), ktorý sa týka dodatočného výmeru pre DPH vzťahujúceho sa na zdanenie zloženého plnenia v oblasti nehnuteľností zahrňajúceho zriadenie práva dlhodobého nájmu k pozemku a k rozostavanej budove nachádzajúcej sa na tomto pozemku, dostavbu budovy a jej prenajatie.

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

2 — Smernica Rady zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23) (ďalej len „šiesta smernica“).

3 — Tento typ plnení sa označuje rôznymi výrazmi, ako napríklad „dodania sebe samému“, „dodania považované za zdaniteľné plnenia“, „integrované dodania“ alebo „dodania na účely podnikania“. Z dôvodu, že nadobudnutie a použitie tovaru sa uskutočnilo vo vnútri podniku, uprednostňujem použitie výrazu „vnútropodnikové dodanie“.

4 — Smernica Rady z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1), ktorá od 1. januára 2007 zrušila a nahradila šiestu smernicu [pozri najmä článok 18 písm. a) smernice 2006/112].

5 — Pozri rozsudky Gemeente Leusden a Holin Groep (C-487/01 a C-7/02, EUC:2004:263, bod 90 a nasl.), Gemeente 's Vlaarding (C-299/11, EUC:2012:698), Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EUC:2014:2188), ako aj Property Development Company (C-16/14, EUC:2015:265).

4. Vnútroštátny súd chce v podstate vedieť, či zriadenie práva dlhodobého nájmu a náklady na dostavbu budovy, z ktorých spoločnosť Oudeland už zaplatila DPH, pričom však mala právo na odpočítanie dane, možno zahrnúť do základu dane pri vnútropodnikovom dodaní spočívajúcom v prenájme budovy ako administratívnej nehnuteľnosti. Ak je to tak, chce tiež vedieť, ako sa má na účely uvedeného zdanenia určiť hodnota práva dlhodobého nájmu.

I – Právny rámec

A – Právo Únie

5. Hoci smernica 2006/112 zrušila a od 1. januára 2007 nahradila šiestu smernicu, so zreteľom na dátum, keď došlo ku skutočnostiam, o ktoré ide, sa spor vo veci samej naďalej riadi touto šiestou smernicou.

6. Vo všeobecnosti podliehajú DPH dodávky tovaru za protihodnotu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká.⁶

7. Článok 5 ods. 1 šiestej smernice definuje dodávku tovarov ako „prevod práva nakladať s hmotným majet[kom] na iného majiteľa [ako vlastník – *neoficiálny preklad*]“. Článok 5 ods. 3 písm. b) tej istej smernice dáva členským štátom možnosť považovať za hmotný majetok „práva na tieto záujmy poskytujúce ich vlastníčkovi právo na používanie nehnuteľného majetku [vecné práva poskytujúce ich nositeľovi právo na užívanie nehnuteľného majetku – *neoficiálny preklad*]“. Podľa odseku 5 toho istého článku členské štáty môžu považovať za dodanie odovzdanie určitých stavebných prác.

8. Článok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice, teda ustanovenie, ktoré sa týka zdanenia vnútropodnikových dodaní, stanovuje, že členské štáty môžu považovať za dodanie uskutočnené za protihodnotu „aplikáciu osobou podliehajúcou dani pre jej podnikateľské účely v prípade tovaru vyrobeného, zostrojeného, získaného, spracovaného, zakúpeného alebo dovezeného v priebehu jej obchodovania, kde by daň z pridanej hodnoty za tento tovar, získaný od inej osoby podliehajúcej dani, nebola plne odpočítateľná [použitie tovaru, ktorý bol vyrobený, zostrojený, vyťažný, spracovaný, zakúpený alebo dovezený zdaniteľnou osobou v rámci jej podnikania touto zdaniteľnou osobou na účely jej podnikania, ak by nadobudnutím takéhoto tovaru od inej zdaniteľnej osoby nevzniklo právo na plné odpočítanie [DPH] – *neoficiálny preklad*]“.

9. Článok 10 ods. 2 druhá veta šiestej smernice stanovuje, že dodávky tovaru, ktoré nie sú uvedené v článku 5 ods. 4 písm. b) šiestej smernice, a poskytovanie služieb, z ktorých vyplývajú postupné vyúčtovania alebo platby, sa považujú za uskutočnené v okamihu, keď uplynie obdobie, na ktoré sa vzťahujú tieto vyúčtovania alebo platby.

10. Článok 11 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice sa týka určenia základu dane z pridanej hodnoty pre plnenia uvedené okrem iného v článku 5 ods. 7 písm. a) tej istej smernice. Podľa tohto ustanovenia tvorí základ dane pri týchto plneniach „nákupná cena tovaru alebo podobného tovaru alebo, ak nákupná cena neexistuje, režijná cena stanovená v čase dodávky“.

11. Podľa článku 17 ods. 1 šiestej smernice právo na odpočítanie dane vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť. Odsek 2 toho istého článku spresňuje, že pokiaľ zdaniteľná osoba používa tovary na účely jej zdaniteľných plnení, má právo odpočítať z dane, ktorú má zaplatiť, najmä daň z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú za tovary, ktoré jej dodala alebo má dodať iná zdaniteľná osoba [článok 17 ods. 2 písm. a)], ako aj daň z pridanej hodnoty splatnú podľa článku 5 ods. 7 písm. a) [článok 17

6 — Pozri článok 2 šiestej smernice, ako aj článok 2 ods. 1 písm. a) smernice 2006/112.

ods. 2 písm. c)]. Ak zdaniteľná osoba použije tovar na uskutočnenie plnení, pri ktorých je daň z pridanej hodnoty odpočítateľná a zároveň plnení, kde daň z pridanej hodnoty nie je odpočítateľná, článok 17 ods. 5 šiestej smernice stanovuje, že „je povolené odrátať iba tú časť [DPH], ktorá sa týka prvých plnení“.

12. Článok 20 šiestej smernice upravuje úpravu odpočítanej dane najmä v prípade, keď je odpočet vyšší alebo nižší ako odpočet, ktorý bola zdaniteľná osoba oprávnená vykonať, alebo keď nastali zmeny skutočností zohľadňovaných pri určení výšky odpočítanej dane. V prípade investičného majetku sa podľa článku 20 ods. 2 tej istej smernice úprava rozloží na päť rokov. V prípade nehnuteľného majetku môže dĺžka tohto obdobia dosiahnuť až dvadsať rokov.

B – Holandské právo

13. Podľa článku 3 ods. 1 zákona o dani z obratu z roku 1968 (Wet op de omzetbelasting 1968) v znení, ktoré sa uplatňuje vo veci samej (ďalej len „zákon o DPH“), je dodaním tovaru okrem iného „dodanie nehnuteľností zhotoviteľom s výnimkou nezastavaných pozemkov, ktoré nie sú určené na výstavbu“ [písm. c)] a „nakladanie s tovarom vyrobeným vo vlastnom podniku na účely vlastného podnikania vtedy, ak v prípade, že by tento tovar bol nadobudnutý od iného podnikateľa, nebolo možné daň, ktorou je zaťažený, odpočítať vôbec, resp. v plnom rozsahu; za tovar vyrobený vo vlastnom podniku sa považuje tovar vyrobený na objednávku s prenechaním materiálov vrátane pozemku“ [písm. h)].

14. Podľa ods. 2 toho istého článku 3 sa za dodanie tovaru považuje okrem iného aj zriadenie práv k nehnuteľnému majetku „s výnimkou prípadov, keď je protihodnota spolu s daňou z obratu nižšia ako ekonomická hodnota týchto práv. Ekonomická hodnota dosahuje najmenej reálnu cenu nehnuteľného majetku, ktorého sa právo týka, vrátane DPH, ktorá by bola dosiahnutá pri zhotovení nezávislou treťou osobou v čase plnenia“.

15. Podľa článku 8 ods. 3 zákona o DPH v prípade dodaní uvedených okrem iného v článku 3 ods. 1 písm. h) „je protihodnota stanovená na sumu (bez dane z obratu), ktorá by sa za tovar musela zaplatiť, ak by bol v čase dodania nadobudnutý alebo vyrobený v takom stave, v akom sa nachádza v tomto čase“.

16. Pokiaľ ide o základ dane, článok 8 ods. 5 písm. b) zákona o DPH stanovuje, že právna úprava orgánu verejnej správy môže určiť, do akej miery sú v prípade majetku zaťaženého okrem iného právom dlhodobého nájmu, súvisiace náklady súčasťou protihodnoty.

17. Toto ustanovenie bolo vykonané vykonávacou vyhláškou o dani z obratu z roku 1968 (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968; ďalej len „vykonávacia vyhláška“), ktorej článok 5 ods. 1 stanovuje, že „v prípade zriadenia, prevodu, vzdania sa alebo výpovede práva dlhodobého nájmu... je hodnota nájomného súčasťou protihodnoty, ktorá nesmie prekročiť ekonomickú hodnotu majetku, na ktorú sa právo vzťahuje“. Odsek 5 toho istého článku stanovuje, že hodnota nájomného sa určí v súlade s prílohou A tejto vyhlášky. Príloha A písm. b) vykonávacej vyhlášky stanovuje, že hodnota nájomného „v prípade nájmu, ktorý uplynie po určitom čase sa stanoví v ročnej sume vynásobenej počtom rokov, počas ktorých sa musia vykonávať platby“, pričom každé euro sa vypočíta podľa sadzby stanovenej v tejto prílohe.

II – Skutkový stav vo veci samej, vnútroštátne konanie a prejudiciálne otázky

18. Dňa 8. marca 2004 nadobudla spoločnosť Oudeland právo dlhodobého nájmu k pozemku vrátane rozostavanej budovy nachádzajúcej sa na tomto pozemku, za úhradu poplatku splatného každoročne vopred (ďalej len „ročné nájomné“). Trvanie dlhodobého nájmu bolo stanovené na dobu dvadsiatich rokov. Ročné nájomné dosahovalo sumu 330 000 eur.

19. Keďže zriadenie práva dlhodobého nájmu sa v Holandsku považovalo za dodanie nehnuteľného majetku na účely výberu DPH⁷ a bolo preto predmetom tejto dane, spoločnosť Oudeland bola povinná zaplatiť za zriadenie svojho práva dlhodobého nájmu sumu 730 455 eur ako DPH. Táto suma bola vypočítaná v súlade s prílohou A písm. b) vykonávacej vyhlášky uplatnením príslušnej sadzby 19 % na kapitalizovanú hodnotu (zodpovedajúcu sume 3 844 550 eur) celkovej protihodnoty dohodnutej za zriadenie práva dlhodobého nájmu a vyberanej vo forme ročného nájomného. Spoločnosť Oudeland zaplatila túto sumu podnikateľovi, ktorý zriadil právo dlhodobého nájmu a následne ju odpočítala vo svojom priznaní k DPH za marec 2004.

20. Po zriadení práva dlhodobého nájmu spoločnosť Oudeland nechala dostavať budovu a prevzala ju ako administratívnu nehnuteľnosť pripravenú na užívanie. Náklady na dostavbu administratívnej nehnuteľnosti dosiahli sumu 1 571 749 eur. Spoločnosť Oudeland zaplatila 298 632 eur ako DPH a okamžite odpočítala celú túto sumu DPH. Počas dostavby budovy sa stalo splatným prvé ročné nájomné za dlhodobý nájom, ktoré spoločnosť Oudeland zaplatila.

21. Po prevzatí nehnuteľnosti ju spoločnosť Oudeland od 1. júna 2004 prenajala. Pre časť nehnuteľnosti (zodpovedajúcu podľa informácií poskytnutých Holandským kráľovstvom 12,5 % rozlohy nehnuteľnosti) sa spoločnosť Oudeland rozhodla po dohode s nájomcami neuplatniť oslobodenie od DPH upravené pre nájom nehnuteľností.⁸ Zostávajúca časť nehnuteľnosti zodpovedajúca 87,5 % jej rozlohy bola prenechaná do nájmu, pričom táto činnosť je oslobodená od DPH.

22. Spoločnosť Oudeland sa domnievala, že prenájom nehnuteľnosti treba považovať za vnútropodnikové dodanie v zmysle článku 3 ods. 1 písm. h) zákona o DPH, ktorý sa zakladá na článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice. Zaplatila teda DPH za nájom časti administratívnej nehnuteľnosti, ktorý bol oslobodený od DPH a pri ktorom preto nemala právo na odpočítanie dane. Spoločnosť Oudeland určila základ dane tak, že do neho zahrnula všetky náklady na dokončenie stavby bez DPH a pripočítala sumu ročného nájomného už splatného v čase dodania, teda sumu 330 000 eur.

23. Daňový úrad však nezaujal tento postoj a domnieval sa, že základ pre zdanenie prenájmu budovy sa mal opierať o náklady na dokončenie stavby zvýšené o kapitalizovanú hodnotu všetkých súm nájomného, teda sumu 3 844 500 eur, vypočítanú v súlade s prílohou A písm. b) vykonávacej vyhlášky. Doručil tak spoločnosti Oudeland dodatočný výmer na sumu rovnajúcu sa rozdielu medzi základom dane vypočítaným spoločnosťou Oudeland a základom dane vypočítaným daňovým úradom. Daňový úrad následne rozhodnutím zamietol sťažnosť, ktorú proti dodatočnému výmeru podala spoločnosť Oudeland.

24. Spoločnosť Oudeland podala proti tomuto rozhodnutiu žalobu na Rechtbank te 's-Gravenhage (prvostupňový súd v Haagu), ktorý ju zamietol. Následne sa spoločnosť Oudeland proti tomuto rozhodnutiu odvolala na Gerechtshof te 's-Gravenhage (odvolací súd v Haagu), ktorý odvolaniu vyhovel a teda zrušil rozhodnutie Rechtbank te 's-Gravenhage, rozhodnutie daňového úradu, ako aj dodatočný výmer. Odvolací súd sa domnieval, že podľa článku 8 ods. 3 zákona o DPH základ dane pri vnútropodnikovom dodaní zahŕňal režijnú cenu pozemku, ktorý mala spoločnosť Oudeland

7 — Pozri článok 3 ods. 2 zákona o DPH (citovaný v bode 14 týchto návrhov). Toto ustanovenie sa zakladá na článku 5 ods. 3 písm. b) šiestej smernice.

8 — Bolo to možné podľa článku 11 ods. 5 zákona o DPH, ktorý je založený na článku 13 C písm. a) šiestej smernice.

v dlhodobom nájme a že v tejto súvislosti bolo potrebné oprieť sa o hodnotu, ktorú mal pozemok pre spoločnosť Oudeland v čase vnútropodnikového dodania. Túto hodnotu nebolo možné považovať za hodnotu, ktorú v danom čase pozemok predstavoval pre vlastníka, ale mala byť obmedzená na nájomné platené pred dostavbou budovy.

25. Daňová správa podala proti tomuto rozhodnutiu odvolacieho súdu kasačnú sťažnosť na vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.

26. Spor prejednávaný na tomto súde sa týka toho, ako treba v prípade vnútropodnikového dodania, dotknutého vo veci samej, určiť základ dane z pridanej hodnoty. Tento spor sa konkrétne týka toho, či tento základ musí zahŕňať iba sumy ročného nájomného vzťahujúce sa na zriadenie práva dlhodobého nájmu platené v čase vnútropodnikového dodania, alebo skôr na celkovú hodnotu zriadenia tohto práva zodpovedajúcu kapitalizovanej hodnote týchto súm nájomného.

27. V tejto súvislosti vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, na jednej strane podotýka, že podľa rozsudku vo veci *Gemeente Vlaardingen*⁹, v prípade, ako je tento, tvorí základ dane z pridanej hodnoty celkový súčet hodnoty pozemku, hodnoty budovy, ktorá sa tam prípadne nachádza a nákladov na výstavbu, ak zdaniteľná osoba ešte nezaplatila DPH týkajúcu sa týchto hodnôt a týchto nákladov. Kladie si však otázku, či sa tento rozsudok má vykladať tak, že zo základu dane treba vylúčiť položky režijnej ceny, z ktorých bola zaplatená DPH aj v prípade, keď zdaniteľná osoba následne podľa ustanovení vnútroštátneho práva odpočítala celú DPH zaplatenú z týchto položiek.

28. Na druhej strane, ak tieto položky režijnej ceny majú byť zahrnuté do základu dane, potom sa vnútroštátny súd pýta, ako treba určiť tento základ, pokiaľ ide o určenie hodnoty práva dlhodobého nájmu. Okrem iného chce vedieť, ako sa pri vnútropodnikovom dodaní zahrnie do základu dane hodnota ročného nájomného, ktoré je splatné postupne.

29. Za týchto okolností Hoge Raad der Nederlanden rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

- „1. Má sa článok 11 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že režijná cena pozemku alebo iných vecí či materiálov, z ktorých zdaniteľná osoba zaplatila daň z pridanej hodnoty pri nadobudnutí – v prejednávanom prípade na základe zriadenia vecného práva na užívanie nehnuteľnej veci – nie je pri dodaní v zmysle článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice súčasťou základu dane? Platí niečo iné v prípade, keď zdaniteľná osoba vykonala na základe vnútroštátnych právnych noriem – bez ohľadu na to, či sú v tejto súvislosti zlučiteľné so šiestou smernicou – pri nadobudnutí odpočet tejto dane z pridanej hodnoty?
2. Treba v takom prípade, ako je prejednávaný, keď sa pozemok spolu s budovou, ktorá sa nachádzala vo výstavbe, nadobudol zriadením vecného práva v zmysle článku 5 ods. 3 písm. b) šiestej smernice, vykladať článok 11 A ods. 1 písm. b) tejto smernice v tom zmysle, že hodnota nájomného, teda hodnota súm, ktoré sa majú každoročne zaplatiť za obdobie existencie vecného práva alebo za obdobie zostávajúcej existencie vecného práva, je súčasťou základu dane pri dodaní v zmysle článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice?“

III – Konanie na Súdnom dvore

30. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol doručený Súdnemu dvoru 18. marca 2014. Spoločnosť Oudeland, holandská vláda a Európska komisia podali pripomienky a zúčastnili sa na pojednávaní, ktoré sa konalo 16. júla 2015.

⁹ — C-299/11, EU:C:2012:698.

IV – Právna analýza

A – Úvodné pripomienky

31. Pred odpoveďou na otázky položené vnútroštátnym súdom treba na úvod načrtnúť režim DPH uplatniteľný na vnútropodnikové dodania, ako aj dôvod existencie a účel tohto režimu tak, ako vyplývajú z judikatúry Súdneho dvora.

32. Z článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice, ktorý je teraz článkom 18 písm. a) smernice 2006/112, vyplýva, že členské štáty môžu považovať za dodanie za protihodnotu, a teda zdaň daňou z pridanej hodnoty plnenia, ktoré sme nazvali „vnútropodnikovým dodaním“, keď zdaniteľná osoba použije na účely svojho podnikania tovar vyrobený, zostrojený, vyťažený, spracovaný, zakúpený alebo dovezený v rámci svojho podnikania v prípade, ak by jej nadobudnutím takéhoto tovaru od inej zdaniteľnej osoby nevzniklo právo na úplné odpočítanie DPH.

33. V tomto prípade podľa článku 11 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice, ktorý sa stal článkom 74 smernice 2006/112, tvorí základ dane pri takýchto plneniach nákupná cena tovaru alebo podobného tovaru alebo, ak nákupná cena neexistuje, režijná cena stanovená v čase dodania. Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že je nepochybné, že v prejednávacom prípade je základ dane stanovený na základe režijnej ceny. Nie je sporné ani to, že táto režijná cena zahŕňa cenu za zriadenie práva dlhodobého nájmu a cenu prác na dostavbe budovy.

34. Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že článok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice sa vzťahuje na situácie, v ktorých sa nemôže uplatniť mechanizmus odpočítania dane upravený ako všeobecné pravidlo tak šiestou smernicou, ako aj smernicou 2006/112. Na základe tohto mechanizmu platí, že pokiaľ sa tovary používajú na účely hospodárskej činnosti zdanenej na výstupe, je potrebné vykonať odpočítanie dane, ktorou boli tieto tovary zaťažené na vstupe, aby sa predišlo dvojitému zdaneniu. Naopak, keď sú tovary nadobudnuté zdaniteľnou osobou použité na účely plnení oslobodených od dane, nemožno odpočítať daň, ktorou boli zaťažené na vstupe. Dané ustanovenie sa týka najmä tejto poslednej situácie, teda situácie, v ktorej je odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe na výstupe vylúčené, pretože hospodárska činnosť vykonávaná na výstupe je oslobodená od DPH.¹⁰

35. Uvedené ustanovenie predovšetkým umožňuje členským štátom koncipovať ich daňovú právnu úpravu tak, aby podniky, ktoré z dôvodu, že vykonávajú činnosť oslobodenú od DPH, nemôžu odpočítať DPH, ktorú zaplatili pri nadobudnutí tovarov, neboli v nevýhode oproti konkurentom, ktorí vykonávajú rovnakú činnosť s použitím tovarov, ktoré nadobudli bez zaplatenia DPH tým, že si ich sami vyrobili alebo všeobecnejšie, nadobudli ich v rámci svojho podnikania. Aby títo konkurenti znášali rovnaké daňové zaťaženie ako podniky, ktoré svoje tovary nadobudli od tretej osoby, dáva dané ustanovenie členským štátom možnosť považovať použitie tovarov nadobudnutých v rámci podnikania na účely výkonu činností oslobodených od dane za dodanie tovaru za protihodnotu a zdaň ho tak daňou z pridanej hodnoty.¹¹

36. Z týchto úvah vyplýva, že účelom ustanovenia, ktoré povoľuje členským štátom zdaň daňou z pridanej hodnoty vnútropodnikové dodania, je zabrániť narušeniam hospodárskej súťaže zabezpečením rovnosti zaobchádzania so zdaniteľnými osobami v súlade so zásadou daňovej neutrality, ktorá je vlastná systému DPH.¹² Cieľom tohto ustanovenia je efektívne vylúčiť akúkoľvek nerovnosť v oblasti DPH medzi zdaniteľnými osobami, ktoré nadobudli svoje tovary od inej zdaniteľnej

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

11 — Tamtiež (bod 26).

12 — Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Mazák vo veci Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:561, body 45 a 47, ako aj citovaná judikatúra).

osoby a tými, ktoré ich nadobudli v rámci svojho podnikania. Toto ustanovenie má podriaďiť zdaniteľnú osobu, ktorá používa na účely činnosti oslobodenej od DPH tovary nadobudnuté v rámci jej podnikania, rovnakému daňovému zaťaženiu ako znášajú jej konkurenti, ktorí vykonávajú rovnakú činnosť oslobodenú od dane s použitím tovarov, ktoré v celom rozsahu nadobudli od tretej osoby.¹³

37. Na prejudiciálne otázky položené vnútroštátnym súdom treba odpovedať so zreteľom na tieto zásady vyslovené v judikatúre.

B – O prvej prejudiciálnej otázke

38. Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 5 ods. 7 písm. a) a článok 11 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice majú vykladať v tom zmysle, že použitie nehnuteľnosti postavenej na pozemku, ku ktorým zdaniteľná osoba nadobudla vecné právo oprávňujúce ju užívať tento pozemok a túto nehnuteľnosť, ktorú nechala dostávať treťou osobou, danou zdaniteľnou osobou na účely hospodárskej činnosti oslobodenej od DPH, môže byť predmetom zdanenia daňou z pridanej hodnoty, pri ktorom je základom dane hodnota nadobudnutého vecného práva a náklady na dostavbu nehnuteľnosti v prípade, keď zdaniteľná osoba už zaplatila DPH týkajúcu sa tejto hodnoty a týchto nákladov, ale ju už v celom rozsahu odpočítala.

39. Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že touto prejudiciálnou otázkou chce Hoge Raad der Nederlanden v podstate získať vysvetlenie významu rozsudku vo veci Gemeente Vlaardingen.¹⁴ Tento rozsudok sa týkal podobného prípadu, v ktorom obec zverila tretím osobám úpravu športovísk, ktorých bola vlastníkom a ktoré potom prenechala do nájmu, ktorá činnosť je oslobodená od DPH. V uvedenom rozsudku Súdny dvor rozhodol, že obe vyššie uvedené ustanovenia šiestej smernice nebránia tomu, aby použitie pozemkov vo vlastníctve zdaniteľnej osoby, ktoré táto osoba nechala upraviť treťou osobou, danou zdaniteľnou osobou na účely hospodárskej činnosti oslobodenej od DPH, bolo predmetom zdanenia daňou z pridanej hodnoty, ktorého základom je súčet hodnoty pozemku, na ktorom sú tieto športoviská, a nákladov na ich úpravu, ak uvedená zdaniteľná osoba ešte nezaplatila DPH týkajúcu sa tejto hodnoty a týchto nákladov.¹⁵

40. Cieľom otázky vnútroštátneho súdu je teda v podstate objasniť význam výrazu „ešte nezaplatila DPH týkajúcu sa tejto hodnoty a týchto nákladov“ použitého Súdnym dvorom v tomto rozsudku, a predovšetkým to, či treba vylúčiť zo základu dane z pridanej hodnoty položky režijných nákladov – v tomto prípade hodnotu práva dlhodobého nájmu a náklady na práce pri dostavbe nehnuteľnosti – z ktorých zdaniteľná osoba zaplatila a tiež v celom rozsahu odpočítala DPH.

41. Zatiaľ čo spoločnosť Oudeland a holandská vláda sa zhodujú na tom, že ak bola DPH zaplatená z položiek režijných nákladov na vnútro podnikové dodanie už odpočítaná, nejde o skutočné dvojité alebo opakované zdanenie, takže tieto položky možno započítať do základu dane uvedeného dodania, Komisia naopak tvrdí, že článok 5 ods. 7 písm. a) a článok 11 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice sa vôbec neuplatňujú na daný skutkový stav, keďže spoločnosť Oudeland už zaplatila DPH týkajúcu sa tohto dodania a prác na dostavbe nehnuteľnosti. Podľa Komisie treba na napravenie situácie spoločnosti Oudeland z pohľadu DPH použiť mechanizmus úpravy odpočítanej dane stanovený v článku 20 šiestej smernice.

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

¹⁴ — Tamže.

¹⁵ — Tamže (bod 37 a výrok rozsudku).

42. Na úvod sa treba zaoberať otázkou, či sa ustanovenia vzťahujúce sa na zdanenie vnútropodnikových dodaní uplatňujú v prípade ako je tento, čo Komisia popiera. S prihliadnutím na článok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice a relevantnú judikatúru závisí uplatnenie týchto ustanovení od troch kumulatívnych podmienok.¹⁶ Po prvé zdaniteľná osoba musela nadobudnúť tovar v rámci svojho podnikania, vrátane prípadu, keď poskytla materiál alebo pozemok na zhotovenie nehnuteľného majetku treťou osobou. Po druhé zdaniteľná osoba musela použiť tento tovar na účely svojho podnikania. Po tretie nadobudnutie tohto tovaru v celom rozsahu od inej zdaniteľnej osoby by jej nezakladalo právo na úplné odpočítanie DPH. Ak sú tieto tri podmienky splnené, potom treba použitie tovaru na účely podnikania považovať za zdaniteľné dodanie.¹⁷

43. Prináleží vnútroštátnemu súdu, aby konkrétne určil, či sú v danom prípade tieto podmienky splnené. Zdá sa však, že žiadna skutočnosť obsiahnutá v spise nepopiera tento záver a tak vnútroštátny súd, ako aj účastníci sporu vo veci samej sa zhodujú na uplatniteľnosti daného ustanovenia v tomto prípade. Predovšetkým, budova bola nadobudnutá v rámci podnikania, keďže bola dostavaná treťou osobou na pozemku a s materiálom, ktoré poskytla spoločnosť Oudeland.¹⁸ Ďalej, keďže bola táto budova prenechaná do nájmu, bola použitá na účely podnikania. Navyše z dôvodu, že budova bola použitá aj na iné účely ako na zdaniteľné plnenia, nebolo by možné úplne odpočítať DPH na vstupe ani vtedy, ak by bola v celom rozsahu nadobudnutá od inej zdaniteľnej osoby.

44. Ak plnenie možno podriaďiť ustanoveniam upravujúcim zdanenie vnútropodnikových dodaní, z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že toto plnenie sa daňou z pridanej hodnoty zdaní takto.

45. Predovšetkým celá DPH zaplatená zdaniteľnou osobou na vstupe z dôvodu nadobudnutia tovarov na účely použitia na výstupe musí zakladať právo na odpočítanie tejto dane v súlade s článkom 17 ods. 2 šiestej smernice.¹⁹ Z toho vyplýva, že spoločnosť Oudeland správne zaplatila a následne odpočítala DPH z nákladov spojených so zriadením práva dlhodobého nájmu a s dostavbou budovy.

46. Ďalej použitie tovaru samo osebe podlieha DPH a suma, ktorú je zdaniteľná osoba povinná zaplatiť z tohto dôvodu, musí byť vypočítaná v súlade s článkom 11 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice na základe celkovej hodnoty každej zo zložiek, pričom z týchto zložiek nesmela byť DPH vybraná predtým.²⁰

47. Práve v tomto štádiu vzniká otázka, ktorú kladie vnútroštátny súd. Keďže spoločnosť Oudeland už zaplatila DPH zo zriadenia práva dlhodobého nájmu a z prác na dostavbe budovy, ale ju tiež odpočítala, možno tieto položky režijnej ceny použitého tovaru zohľadniť pri určení základu dane z pridanej hodnoty pre použité tohto tovaru, ktorý je predmetom vnútropodnikového dodania?

48. V rozsudku vo veci Gemeente Vlaardingen však Súdny dvor potvrdil, že možnosť považovať vnútropodnikové dodanie za dodanie za protihodnotu nemožno využiť na účely výberu sumy DPH z hodnoty tovaru, ktorý dotknutá zdaniteľná osoba dala k dispozícii tretej osobe, ktorá dokončila alebo zhodnotila tento tovar, keď táto zdaniteľná osoba už v rámci predchádzajúceho zdanenia zaplatila DPH z uvedenej hodnoty.²¹ Súdny dvor vysvetlil, že takéto opakované zdanenie by bolo nezlučiteľné v prvom rade s hlavnou charakteristikou DPH, podľa ktorej sa táto daň uplatňuje na pridanú hodnotu tovarov alebo služieb, o ktoré ide, pričom daň splatná pri jednom plnení sa vypočíta po odpočítaní dane už

16 — Pozri v tejto súvislosti návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Sharpston vo veci Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:267, body 60 až 62), na ktoré Súdny dvor výslovne odkázal v bode 32 svojho rozsudku vo veci Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188).

17 — Tamže (bod 61).

18 — Táto situácia sa zdá porovnateľná so situáciou v už citovaných veciach, ktoré viedli k rozsudkom Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698) a Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188).

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

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

21 — C-299/11, EU:C:2012:698, bod 32. Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

zaplatenej pri predchádzajúcom plnení. Navyše takéto opakované zdanenie by bolo nezlučiteľné aj s cieľom uvedenej možnosti, ktorá má síce umožniť členským štátom, aby daňou z pridanej hodnoty zdanili použitie tovaru na účely činnosti oslobodenej od DPH, ale nijako im nepovoľuje, aby uplatnili DPH viackrát na tú istú časť hodnoty tohto tovaru.²²

49. Ako to v podstate tvrdí spoločnosť Oudeland a holandská vláda, z tejto úvahy vyplýva, že cieľom snahy Súdného dvora je zabrániť kumulácii zdanenia, teda skutočnému, a nielen formálnemu, dvojitému zdaneniu. Nedochádza však k žiadnemu opakovanému zdaneniu, ak v súlade s hlavnou charakteristikou systému DPH, na ktorú odkazuje Súdny dvor, bola odpočítaná DPH zaplatená z položiek režijnej ceny zahrnutých do základu dane pri vnútropodnikovom dodaní. Iba v prípade, keď DPH vzťahujúca sa na tieto položky zostáva na ťarchu zdaniteľnej osoby, pretože ich nezahrnula do odpočtu, sa tieto položky nesmú zohľadniť v základe dane pri vnútropodnikovom dodaní.

50. Takýto výklad napokon potvrdzuje judikatúra Súdného dvora. Na jednej strane totiž v rozsudku vo veci Gemeente 's-Hertogenbosch Súdny dvor už nepoužil výraz „zaplatená“, ale špecifikoval, že DPH nesmela byť zo zložiek zohľadňovaných v základe dane predtým „vybraná“.²³ Na druhej strane v nedávnom rozsudku vo veci Property Development Company²⁴ Súdny dvor potvrdil, že „základ dane stanovený v článku 11 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice by v žiadnom prípade nemohol zahrňovať hodnotu, za ktorú zdaniteľná osoba už zaplatila DPH bez toho, aby ju neskôr mohla odpočítať“.²⁵ Z toho vyplýva, že hodnoty, z ktorých už zdaniteľná osoba zaplatila DPH, ale ju tiež odpočítala, možno zahrnúť do uvedeného základu dane.

51. V dôsledku toho okolnosť, že vo veci samej boli zaplatené sumy DPH vzťahujúcej sa na zriadenie práva dlhodobého nájmu, ako aj na dostavbu nehnuteľnosti, nebráni tomu, aby tieto položky režijnej ceny boli započítané do základu dane pri dodaní v zmysle článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice v rozsahu, v akom bola DPH vzťahujúca sa na tieto položky odpočítaná.

52. Treba ešte zdôrazniť, že keďže nehnuteľnosť bola iba čiastočne (v rozsahu 87,5 % rozlohy budovy v situácii, o ktorú ide vo veci samej) použitá na činnosti oslobodené od DPH, odpočítanie DPH bude vylúčené iba v tomto pomere. V zostávajúcej časti, v rozsahu, v akom sú dotknuté tovary použité na účely zdanených plnení, teda v rozsahu 12,5 % rozlohy uvedenej budovy, je spoločnosť Oudeland na základe článku 17 ods. 2 a 5 šiestej smernice v zásade oprávnená odpočítať od dane, ktorú je povinná zaplatiť, DPH zaplatenú z dôvodu vnútropodnikového dodania.²⁶

53. Treba ešte odmietnuť tvrdenie Komisie, ktorá tvrdí, pričom výslovne odkazuje na rozsudok Gemeente Leusden a Holin Groep²⁷, že na napravenie situácie spoločnosti Oudeland z pohľadu DPH, by bolo potrebné použiť mechanizmus úpravy odpočítania dane upravený v článku 20 šiestej smernice, a najmä v odseku 2 tohto článku.

54. V rozsudku Gemeente Leusden a Holin Groep Súdny dvor potvrdil, že považovanie za dodanie za protihodnotu v súlade s článkom 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice a úprava DPH v prípade investičného majetku upravená v článku 20 ods. 2 tej istej smernice, sú dva mechanizmy, ktoré majú rovnaký *hospodársky účinok*, a to donútiť zdaniteľnú osobu, aby zaplatila sumu zodpovedajúcu odpočítaniam, na ktoré nemala právo, ale tieto mechanizmy majú rôzne platobné podmienky. Zatiaľ čo totiž článok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice predpokladá jednorazovú platbu, článok 20 ods. 2 tej istej smernice upravuje v prípade investičného majetku úpravu rozvrhnutú na niekoľko rokov.²⁸

22 — Tamže.

23 — Rozsudok Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, bod 35, citovaný a prevzatý do bodu 46 týchto návrhov).

24 — C-16/14, EU:C:2015:265.

25 — Tamže (bod 42).

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

27 — C-487/01 a C-7/02, EU:C:2004:263, najmä v bode 90 a nasl.

28 — Tamže (body 90 a 91). Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

55. Z toho istého rozsudku však rovnako vyplýva, že hoci oba mechanizmy majú rovnaký hospodársky účinok, nesledujú rovnaký účel. Iba článok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice sa totiž týka použitia majetku zdaniteľnou osobou na účely jej podnikania. Z toho vyplýva, že v situácii, v ktorej sa uplatní toto ustanovenie, môže iba článok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice slúžiť ako základ pre to, aby sa od zdaniteľnej osoby požadovali sumy pôvodne odpočítané z nehnuteľného majetku, ktorý je následne predmetom nájmu oslobodeného od dane.²⁹

56. S prihliadnutím na všetky predchádzajúce úvahy navrhujem Súdnemu dvoru, aby na prvú prejudiciálnu otázku odpovedal, že článok 5 ods. 7 písm. a) a článok 11 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice sa majú vykladať v zmysle, že použitie nehnuteľného majetku zhotoveného na pozemku, ku ktorým zdaniteľná osoba nadobudla vecné právo oprávňujúce ju užívať tento pozemok a tento nehnuteľný majetok, ktorý nechala dostávať treťou osobou, touto zdaniteľnou osobou na účely hospodárskej činnosti oslobodenej od DPH, môže byť predmetom zdanenia daňou z pridanej hodnoty, pri ktorom je základom dane hodnota nadobudnutého vecného práva a náklady na dostavbu nehnuteľnosti, keď zdaniteľná osoba už zaplatila DPH týkajúcu sa tejto hodnoty a týchto nákladov, ale ju aj už v celom rozsahu odpočítala.

C – O druhej prejudiciálnej otázke

57. Svojou druhou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd Súdneho dvora v podstate pýta, či sa v prípade, ako je tento, v ktorom zdaniteľná osoba nadobudla pozemok s rozostavanou budovou na základe zriadenia vecného práva, má článok 11 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že hodnota tohto vecného práva, ktorá má byť zahrnutá do základu dane pri dodaní v zmysle článku 5 ods. 7 písm. a) tej istej smernice, musí zodpovedať celkovej hodnote súm ročného nájomného – teda celkovej hodnote súm, ktoré sa majú každoročne platiť po celú dobu trvania vecného práva – alebo hodnote súm, ktoré zostáva zaplatiť ako ročné nájomné počas zostávajúcej doby trvania práva dlhodobého nájmu alebo dokonca hodnote už splatných súm ročného nájomného.

58. Vnútroštátny súd na úvod poznamenáva, že šiesta smernica neupravuje žiadne pravidlo týkajúce sa základu dane pri vecných právach uvedených v jej článku 5 ods. 3 písm. b). Domnieva sa na jednej strane, že by bolo možné tvrdiť, že hodnota súm, ktoré sa majú postupne zaplatiť za nadobudnutie práva dlhodobého nájmu nie je súčasťou režijnej ceny nehnuteľnosti, pretože tieto sumy tvoria protihodnotu časovo obmedzeného užívacieho práva a nájomca ich neplatí jednorazovo v čase, keď nadobúda toto právo, ale v priebehu rokov.

59. Na druhej strane, keď členský štát rovnako ako Holandské kráľovstvo využil možnosť považovať vecné právo za hmotný majetok a keď podľa vnútroštátnej právnej úpravy zriadenie takéhoto vecného práva a jeho prevod počas doby trvania nemajú za následok vznik daňovej povinnosti k dani, ktorá sa má zaplatiť v závislosti od doby využívania nehnuteľného majetku a pravidelných platieb, ktoré musia byť vykonané, ale k dani, ktorá sa má zaplatiť jednorazovo zo súhrnu súm dohodnutých na celú dobu alebo na zostávajúcu dobu (vo forme „kapitalizovaného nájomného“), mohlo by to mať za následok, že v čase dodania uvedeného v článku 3 ods. 1 písm. h) zákona o DPH musí režijná cena zahŕňať hodnotu súm, ktoré sa majú zaplatiť ako nájomné. Vnútroštátny súd sa pýta aj na zlučiteľnosť takejto vnútroštátnej právnej úpravy s článkom 10 ods. 2 šiestej smernice.

60. Oudeland sa domnieva, že pri určení režijnej ceny pre zdaniteľnú osobu nemožno zohľadniť budúce nájomné, keďže článok 11 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice výslovne stanovuje, že režijná cena musí byť stanovená v čase vnútropodnikového dodania. Holandská vláda sa naopak domnieva, že treba zohľadniť kapitalizovanú hodnotu súm nájomného počas celej doby trvania práva dlhodobého nájmu, ktorá predstavuje hodnotu celkovej protihodnoty práva dlhodobého nájmu tak, ako bola dohodnutá účastníkmi v čase zriadenia tohto práva.

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

61. Najprv treba pripomenúť, že pravidlo uvedené v článku 11 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice, podľa ktorého základ dane pri plneniach uvedených okrem iného v článku 5 ods. 7 písm. a) tejto smernice tvorí „nákupná cena tovaru alebo podobného tovaru alebo, ak nákupná cena neexistuje, režijná cena stanovená v čase dodávky“, je výnimkou zo všeobecného pravidla uvedeného v článku 11 A ods. 1 písm. a) tejto smernice, podľa ktorého základ dane pri plneniach podliehajúcich DPH tvorí protihodnota za dodanie tovarov a poskytnutie služieb, ktoré sú predmetom týchto plnení.³⁰

62. Z uvedeného článku 11 A ods. 1 písm. b) navyše jednoznačne vyplýva, že iba v prípade, ak neexistuje nákupná cena tovaru alebo podobného tovaru, tvorí základ dane pri použití v zmysle článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice „režijná cena“ stanovená v čase dodania.³¹ Kritérium režijnej ceny je teda kritériom pre určenie základu dane, ktoré možno definovať ako „dvojnásobne zvyškové“, keďže sa uplatňuje iba vtedy, ak sa neuplatní ani všeobecné kritérium protihodnoty, ani subsidiárne kritérium nákupnej ceny tovaru alebo podobného tovaru.³²

63. Ako som uviedol v bode 33 týchto návrhov, keďže podľa vnútroštátneho súdu je nepochybné, že v danom prípade nákupná cena tovaru podobného nehnuteľnosti neexistuje, je relevantným kritériom na určenie základu dane pri danom použití režijná cena.

64. Judikatúra poskytuje niekoľko údajov k uplatňovaniu tohto kritéria. Pri určení režijnej ceny tak treba podrobne preskúmať všetky zložky hodnoty, ktoré viedli k tejto cene.³³ Navyše pri určení základu dane podľa článku 11 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice sa treba opierať o celkovú hodnotu každej zo zložiek, ktoré sa musia zohľadniť.³⁴ Zo znenia toho istého ustanovenia ďalej vyplýva, že režijná cena musí byť určená v čase uskutočnenia zdaniteľného plnenia, teda v čase, keď dochádza k použitiu majetku na činnosť oslobodenú od dane.³⁵

65. Navyše, ako to správne uvádza holandská vláda, ustanovenie článku 11 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice sa pri jeho uplatnení na určenie základu dane pri použití v zmysle článku 5 ods. 7 písm. a) tej istej smernice musí vnímať s prihliadnutím na špecifický účel sledovaný ustanovením článku 5 ods. 7 písm. a), ktorý je uvedený v bodoch 34 až 36 týchto návrhov, a ktorým je predísť narušeniam hospodárskej súťaže zabezpečením rovnosti zaobchádzania so zdaniteľnými osobami v súlade so zásadou daňovej neutrality.

66. Napokon treba rovnako zohľadniť, že v danom prípade sa podľa vnútroštátneho ustanovenia založeného na článku 5 ods. 3 písm. a) šiestej smernice³⁶ zriadenie práva dlhodobého nájmu považovalo za dodanie tovaru.

30 — Pozri rozsudok *Property Development Company* (C-16/14, EU:C:2015:265, body 33 a 34), ako aj k článkom 73 a 74 smernice 2006/112 analogicky rozsudok *Marinov* (C-142/12, EU:C:2013:292, bod 31). Plnenia uvedené v článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice totiž spočívajú okrem iného v použití majetku nadobudnutého v rámci podnikania na hospodársku činnosť oslobodenú od DPH. Vo všetkých prípadoch, keď sa plnenie považuje za dodanie za protihodnotu, zdaniteľná osoba nezíska žiadnu skutočnú protihodnotu, ktorá by mohla slúžiť ako základ dane pre výpočet DPH s tým dôsledkom, že všeobecné pravidlo uvedené v článku 11 A ods. 1 písm. a) uvedenej smernice sa nemôže uplatniť.

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

32 — Ku kritériu režijnej ceny pozri úvahy obsiahnuté v bode 39 návrhov, ktoré predniesla generálna advokátka Sharpston vo veci *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr* (C-219/12, EU:C:2013:152).

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

34 — Pozri analogicky 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 — Pozri rozsudok *Gemeente Vlaardingen* (C-299/11, EU:C:2012:698, bod 30).

36 — Článok 3 ods. 2 zákona o DPH (pozri bod 14 týchto návrhov).

67. Zo všetkých týchto úvah vyplýva, že aby bola zabezpečená rovnosť zaobchádzania so zdaniteľnými osobami, musí určenie celkovej režijnej ceny pri zdanení použitia majetku nadobudnutého v rámci podnikania na činnosť oslobodenú od dane podriaďiť dotknutú osobu, v tomto prípade spoločnosť Oudeland, rovnakému daňovému zaťaženiu, akému by podliehal porovnateľný konkurent, ktorý by vykonával rovnakú činnosť oslobodenú od dane s použitím majetku (v tomto prípade pozemku a dostavanej budovy), ku ktorému nadobudol právo dlhodobého nájmu a z ktorého zaplatil DPH, ktorú však nemôže odpočítať z dôvodu, že činnosť, na ktorú používa tento majetok, je oslobodená od dane.

68. V prípade ako je tento, bude túto celkovú režijnú cenu tvoriť na jednej strane celková hodnota ceny prác pri dostavbe budovy, a na druhej strane celková hodnota režijnej ceny zriadenia práva dlhodobého nájmu (k pozemku a k rozostavanej budove) určená v čase, keď bola budova vyčlenená na použitie na činnosť oslobodenú od dane. Táto posledná hodnota však podľa môjho názoru zodpovedá (kapitalizovanej) hodnote súm, ktoré zostáva zaplatiť ako ročné nájomné v čase použitia majetku. Táto hodnota totiž zodpovedá nákladom, ktoré by porovnateľný konkurent musel znášať – s cieľom vykonávať rovnakú oslobodenú činnosť – na to, aby mohol zriadiť právo dlhodobého nájmu k majetku na dobu zodpovedajúcu dobe vecného práva, ktoré má k dispozícii dotknutá osoba k majetku v čase jeho použitia na oslobodenú činnosť.

69. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že zriadenie práva dlhodobého nájmu, vecného práva pochádzajúceho z rímskeho práva, sa vyznačuje tým, že nájomcovi je poskytnuté na dohodnutú dobu a za protihodnotu rovnaké užívacie právo k majetku, akým disponuje vlastník, s vylúčením každej inej osoby z výkonu tohto práva a okolnosťou, že prenajímateľ sa stáva vlastníkom zhodnotení a stavieb, ktoré nájomca uskutočnil počas trvania nájmu.³⁷ Účastníci si môžu dohodnúť spôsob zaplatenia odplaty, ktorú možno zaplatiť jednorazovo alebo rozvrhnúť na splátky (ako v tomto prípade vo forme ročného nájomného).

70. Keďže podstatnou zložkou práva dlhodobého nájmu je, že poskytnutie práva je časovo obmedzené, je jasné, že celková hodnota zriadenia takéhoto práva je úmerná dobe poskytnutia súvisiaceho práva. V dôsledku toho sa táto hodnota s plynutím času znižuje.

71. Ak by teda napríklad spoločnosť Oudeland použila dostavanú budovu na činnosť oslobodenú od dane 10 rokov po zriadení svojho práva dlhodobého nájmu na dobu 20 rokov, porovnateľný konkurent, uvedený v bode 67 týchto návrhov, by bol zdaniteľnou osobou, ktorá by na účely výkonu činnosti prenájmu oslobodeného od dane musela nadobudnúť právo dlhodobého nájmu (z ktorého by zaplatila DPH bez toho, aby si ju následne mohla odpočítať) iba na dobu 10 rokov. V takom prípade by nebolo dôvodné nechať dotknutú osobu, ktorá pristúpi k použitiu v zmysle článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice (v našom prípade spoločnosť Oudeland), aby zaplatila DPH z hodnoty všetkých súm nájomného dohodnutých na celú dobu trvania práva dlhodobého nájmu. Táto hodnota by totiž nezodpovedala režijnej cene práva dlhodobého nájmu *stanovenej v čase použitia*.

37 — Pozri rozsudok „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:506, bod 55), ktorý sa týkal požívacieho práva, ktoré je rovnako ako právo dlhodobého prenájmu, vecným právom. Bez toho, aby bolo podľa môjho názoru nevyhnutné zaoberať sa rozdielmi alebo podobnosťami medzi právom dlhodobého nájmu a nájmom nehnuteľností, uvediem iba to, že základný rozdiel medzi oboma právnymi situáciami, ktorý môže odôvodňovať rozdielne daňové zaobchádzanie, spočíva v tom, že zriadenie práva dlhodobého nájmu ako vecného práva sa podľa článku 5 ods. 3 písm. b) šiestej smernice považuje za dodanie za protihodnotu, zatiaľ čo v prípade nájmu to tak nie je.

72. Na základe týchto úvah si na jednej strane nemyslím, na rozdiel od toho, čo tvrdí holandská vláda, že kapitalizovaná hodnota súm nájomného počas celého trvania práva dlhodobého nájmu by mohla zodpovedať celkovej hodnote režijnej ceny práva dlhodobého nájmu stanovenej v čase použitia majetku.³⁸ Bolo by tomu tak iba vtedy, ak by k použitiu majetku došlo v čase zriadenia práva dlhodobého nájmu.

73. Na druhej strane sa mi na základe rovnakých úvah zdá vylúčené, na rozdiel od toho, čo tvrdí spoločnosť Oudeland, že by režijná cena práva dlhodobého nájmu mohla zodpovedať výlučne hodnote už zaplatených súm nájomného. Táto hodnota totiž nezodpovedá hodnote práva dlhodobého nájmu stanovenej v čase použitia majetku. V tejto súvislosti na rozdiel od toho, čo tvrdí spoločnosť Oudeland, okolnosť, že režijná cena ešte nebola v celom rozsahu zaplatená, nie je relevantná na účely určenia tejto ceny, ktorú treba chápať ako náklady, ktoré by musel znášať porovnateľný konkurent uvedený v bode 67 týchto návrhov.

74. Napokon, pokiaľ ide o pochybnosti vnútroštátneho súdu o zlučiteľnosti holandskej právnej úpravy, ktorá stanovuje, že zriadenie alebo prevod vecného práva má za následok jednorazovú platbu DPH zo súhrnu súm dohodnutých na celé obdobie, s článkom 10 ods. 2 šiestej smernice, uvádzam, že samotný vnútroštátny súd potvrdzuje, že vec, ktorú prejednáva, sa netýka prípadu priamo uvedeného v tejto otázke. Nemyslím si teda, že je nevyhnutné, aby sa Súdny dvor zaoberal touto otázkou v prejednávanej veci. V tejto súvislosti uvádzam iba to, že kritériom upraveným v ustanovení, ktorého výklad sa požaduje v druhej prejudiciálnej otázke, teda v článku 11 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice, je v každom prípade kritérium režijnej ceny, takže hodnota, ktorú treba zahrnúť do základu dane upraveného týmto ustanovením je celková hodnota režijnej ceny bez ohľadu na dohodnuté platobné podmienky.

75. Na záver sa domnievam, že na druhú prejudiciálnu otázku treba odpovedať v tom zmysle, že v prípade, ako prípad vo veci samej, v ktorom zdaniteľná osoba nadobudla pozemok s rozostavanou budovou na základe zriadenia vecného práva, sa článok 11 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice má vykladať v tom zmysle, že hodnota tohto vecného práva, ktorú treba zahrnúť do základu dane pri dodaní v zmysle článku 5 ods. 7 písm. a) tejto smernice, musí zodpovedať celkovej hodnote súm, ktoré zostáva zaplatiť ako ročné nájomné v čase použitia majetku.

V – Návrh

76. Na základe predchádzajúcich úvah navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré položil Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd Holandska), takto:

1. Článok 5 ods. 7 písm. a) a článok 11 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice 77/388/EHS Rady zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, sa majú vykladať v tom zmysle, že použitie nehnuteľného majetku zhotoveného na pozemku, ku ktorým zdaniteľná osoba nadobudla vecné právo oprávňujúce ju užívať tento pozemok a tento nehnuteľný majetok, ktorý nechala dostávať treťou osobou, touto zdaniteľnou osobou pre potreby hospodárskej činnosti oslobodenej od dane z pridanej hodnoty, môže byť predmetom zdanenia daňou z pridanej hodnoty, pri ktorom je základom dane hodnota nadobudnutého vecného práva a náklady na dostavbu nehnuteľnosti, keď zdaniteľná osoba už zaplatila daň z pridanej hodnoty týkajúcu sa tejto hodnoty a týchto nákladov, ale ju aj už v celom rozsahu odpočítala.

³⁸ — V súlade s tým, čo som uviedol v bode 67 týchto návrhov, nemôžem súhlasiť s prístupom obhajovaným holandskou vládou, podľa ktorej je porovnateľným konkurentom zdaniteľná osoba, ktorá vykonáva rovnakú činnosť neoslobodenú od dane, ktorá nadobudla vlastníctvo nehnuteľnosti v celom rozsahu od tretej osoby. Nadobúdacia hodnota práva dlhodobého prenájmu majetku je totiž nevyhnutne nižšia ako nadobúdacia hodnota vlastníctva toho istého majetku. Nejde teda o dve porovnateľné hodnoty.

2. V prípade, ako prípad vo veci samej, v ktorom zdaniteľná osoba nadobudla pozemok s rozostavanou budovou na základe zriadenia vecného práva, sa článok 11 A ods. 1 písm. b) smernice 77/388 má vykladať v tom zmysle, že hodnota tohto vecného práva, ktorú treba zahrnúť do základu dane pri dodaní v zmysle článku 5 ods. 7 písm. a) tejto smernice, musí zodpovedať celkovej hodnote súm, ktoré zostáva zaplatiť ako ročné nájomné v čase použitia majetku.