



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
PAOLA MENGOZZIJA,
predstavljeni 15. oktobra 2015¹

Zadeva C-128/14

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

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (nizozemsko vrhovno sodišče, Nizozemska))

„Predhodno odločanje — Obdavčenje — Šesta direktiva o DDV — Člen 5(7)(a) — Obdavčljive transakcije — Uporaba blaga, pridobljenega v okviru dejavnosti, za namene dejavnosti — Obravnava kot dobave, opravljene za plačilo — Davčna osnova — Člen 11(A)(1)(b) — Lastna cena — Plačan in odbit davek na dodano vrednost — Dedna zakupna pravica — Letna zakupnina“

1. V tej zadevi, ki se nanaša na predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (nizozemsko vrhovno sodišče) v zvezi z razlago Šeste direktive o davku na dodano vrednost 77/388/EGS,² mora Sodišče znova pojasniti določitev davčne osnove za transakcije, imenovane „notranje dobave“.

2. To so transakcije, s katerimi davčni zavezanci za svojo dejavnost uporabijo blago, za pridobitev katerega niso plačali davka na dodano vrednost (DDV), saj so ga proizvedli sami oziroma so ga, splošneje, pridobili v okviru svoje dejavnosti.³ Šesta direktiva je za to, da bi se tem davčnim zavezancem onemogočile davčne ugodnosti, državam članicam dajala možnost – ki je povzeta tudi v Direktivi 2006/112/ES –⁴ da notranje dobave, če je bila uporaba blaga končana v okviru dejavnosti podjetja, ki so oproščene DDV, obravnavajo kot dobavo blaga, opravljeno za plačilo, in tako od navedene dobave odmerijo DDV. Sodišče je imelo že večkrat priložnost obravnavati vprašanja v zvezi s sistemom DDV za to vrsto transakcij.⁵

3. Vprašanja za predhodno odločanje sta v tej zadevi postavljeni v okviru spora med podjetjem Het Oudeland Beheer B.V. (v nadaljevanju: Oudeland) in Staatssecretaris van Financiën (nizozemsko davčno upravo) glede odločbe o odmeri DDV v zvezi z obdavčitvijo zapletene nepremičninske transakcije, ki je zajemala ustanovitev dedne zakupne pravice na zemljišču in stavbi v izgradnji na tem zemljišču, dokončanje te stavbe in njeno dajanje v najem.

1 — Jezik izvornika: francoščina.

2 — Direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23) (v nadaljevanju: Šesta direktiva).

3 — Za to vrsto transakcij se uporabljajo različni izrazi, kot so „samodobava“, „domnevna dobava“, „integrirana dobava“, ali „dobava za namene dejavnosti“. Ker pa se blago pridobi in uporablja v podjetju, raje uporabljam izraz „notranja dobava“.

4 — Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1), s katero je bila od 1. januarja 2007 razveljavljena in nadomeščena Šesta direktiva o DDV (glej zlasti člen 18(a) Direktive 2006/112)).

5 — Glej sodbe Gemeente Leusden in Holin Groep (C-487/01 in C-7/02, EU:C:2004:263, točka 90 in naslednje), Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698), Gemeente's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188) in Property Development Company (C-16/14, EU:C:2015:265).

4. Predložitveno sodišče želi v bistvu izvedeti, ali je mogoče ustanovitev dedne zakupne pravice in stroške dokončanja stavbe, od katerih je družba Oudeland že plačala DDV, pri čemer je bila vseeno upravičena do odbitka, vključiti v davčno osnovo za notranjo dobavo, ki zajema dajanje nepremičnine kot poslovne stavbe v najem. Če je tako, želi izvedeti tudi, kako je treba določiti vrednost dedne zakupne pravice za namene te obdavčitve.

I – Pravni okvir

A – Pravo Unije

5. Čeprav je bila z Direktivo 2006/112 od 1. januarja 2007 razveljavljena in nadomeščena Šesta direktiva, pa ta zaradi zadevnega časa dejanskega stanja iz postopka v glavni stvari še velja za spor o glavni stvari.

6. Na splošno je predmet DDV dobava blaga, ki jo davčni zavezanec, ki posluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo.⁶

7. V členu 5(1) Šeste direktive je dobava blaga opredeljena kot „prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“. Člen 5(3)(b) iste direktive daje državam članicam možnost, da za premoženje v stvareh štejejo „stvarne pravice, ki dajejo imetniku pravico uporabnika nepremičnine“. Države članice izročitev določenih gradbenih del v skladu s členom 5(5) štejejo za dobavo.

8. Člen 5(7)(a) Šeste direktive glede določbe o obdavčitvi notranje dobave določa, da lahko države članice „uporabo blaga s strani davčnega zavezanca, za namene njegove dejavnosti, ki ga proizvede, konstruira, izkoplje, predela, nabavi ali uvozi v okviru takšne dejavnosti, kjer davek na dodano vrednost od takšnega blaga, če bi bilo pridobljeno od drugega davčnega zavezanca, ne bi bil v celoti odbiten“, štejejo za dobavo, opravljeno za plačilo, od katere se plača [DDV].

9. Člen 10(2), drugi stavek, Šeste direktive določa, da se „[d]obave blaga, razen dobav iz člena 5(4)(b), in opravljanje storitev, pri katerih se izdajajo zaporedni obračuni ali se izvršijo zaporedna plačila, [...] štejejo za zaključene v trenutku, ko poteče obdobje, na katerega se taki obračuni ali plačila nanašajo.“

10. Člen 11(A)(1)(b) Šeste direktive se nanaša na določitev davčne osnove za odmero DDV za transakcije, ki so med drugim našteje v členu 5(7)(a) navedene direktive. V skladu s to določbo je davčna osnova za te transakcije „pri dobavah iz člena 5(6) in (7) [...] nabavna cena blaga ali podobnega blaga ali ob odsotnosti nabavne cene lastna cena blaga, določena v trenutku dobave“.

11. V skladu s členom 17(1) Šeste direktive pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka. Člen 17(2) določa, da dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati, med drugim DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za blago, ki mu ga je dobavil ali mu ga bo dobavil drug davčni zavezanec (člen 17(2)(a)), in DDV, ki ga je dolžan v skladu s členom 5(7)(a) (člen 17(2)(c)). V zvezi z blagom, ki ga uporablja davčni zavezanec za transakcije, na podlagi katerih ima pravico do odbitka DDV, in za tiste, na podlagi katerih nima te pravice, člen 17(5) Šeste direktive določa, da „je odbiten samo takšen delež [DDV], ki se pripiše prvim transakcijam“.

⁶ — Glej člen 2 Šeste direktive in člen 2(1)(a) Direktive 2006/112.

12. Člen 20 Šeste direktive obravnava popravke odbitkov, po potrebi zlasti, če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen, ali če se po opravljenem obračunu spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska. V skladu členom 20(2) te direktive se za investicijsko blago popravek razporedi na obdobje petih let. Pri nepremičninah se lahko to obdobje podaljša na največ 20 let.

B – Nizozemsko pravo

13. V skladu s členom 3(1) zakona o prometnem davku iz leta 1968 (Wet op de Omzetbelasting 1968, v nadaljevanju: Wet op de omzetbelasting 1968) v različici, ki se uporablja v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV), se za dobavo blaga štejejo med drugim „dobava nepremičnin, ki jo opravi, kdor je nepremičnine ustvaril, razen nepozidanih zemljišč, ki niso gradbena zemljišč“ (točka (c)) ter „razpolaganje z blagom, proizvedenim v okviru lastne dejavnosti, za namene dejavnosti, če davek od tega blaga, če bi bilo pridobljeno od drugega gospodarskega subjekta, ne bi bil odbiten oziroma ne bi bil v celoti odbiten; blago, proizvedeno po naročilu in iz naročnikovega materiala, vključno z zemljišči, se šteje za blago, proizvedeno v okviru lastne dejavnosti“ (točka (h)).

14. Za dobavo blaga v skladu s členom 3(2) med drugim šteje tudi ustanovitev pravic na nepremičninah, „razen če plačilo skupaj s prometnim davkom znaša manj kot ekonomska vrednost teh pravic. Ekonomska vrednost je najmanj lastna cena nepremičnine, na katero se nanaša pravica, vključno z DDV, kot bi obstajala, če bi jo v trenutku transakcije ustvarila neodvisna tretja oseba.“

15. Člen 8(3) zakona o DDV v zvezi z dobavo blaga v smislu, med drugim člena 3(1)(h) določa, da „se za plačilo šteje znesek (brez prometnega davka), ki bi ga bilo treba plačati za blago, če bi bilo ob dobavi pridobljeno ali proizvedeno v stanju, v kakršnem je zdaj“.

16. Člen 8(5)(b) zakona o DDV glede davčne osnove določa, da je mogoče z uredbo javne uprave določiti, v kolikšnem delu v primeru lastnine, obremenjene med drugim z dedno zakupno pravico, spadajo v plačilo s to pravico povezana bremena.

17. Ta določba se je izvajala z izvedbeno uredbo o prometnem davku iz leta 1968 (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968, v nadaljevanju: izvedbena uredba), katere člen 5(1) določa, da „[z]a ustanovitev, prenos, odpoved ali preklic dedne zakupne pravice [...] vrednost zakupnine [...] spada v plačilo, pri čemer to ne sme biti višje od ekonomske vrednosti blaga, na katero se nanaša pravica“. Člen 5(5) določa, da je vrednost zlasti zakupnine določena v skladu s Prilogo A k navedeni uredbi. Priloga A k izvedbeni uredbi v točki (b) določa, da se vrednost zakupnine, „ki zapade po določenem času, določi v letnem znesku, pomnoženem s številom let, v katerih je treba izvesti plačilo“, pri čemer se vsak evro izračuna po stopnji, določeni v tej uredbi.

II – Dejansko stanje iz postopka v glavni stvari, nacionalni postopek in vprašanja za predhodno odločanje

18. Družba Oudeland je 8. marca 2004 pridobila dedno zakupno pravico na zemljišču, vključno s stavbo v izgradnji na tem zemljišču, za katero mora vsako leto vnaprej plačati dajatev (v nadaljevanju: letna zakupnina). Dedni zakup je bil sklenjen za 20 let. Letna zakupnina je znašala 330.000 EUR.

19. Ker se je ustanovitev dedne zakupne pravice na Nizozemskem za namene pobiranja DDV obravnavala kot dobava nepremičnine⁷ in je bila tako obdavčena s tem davkom, je bil družbi Oudeland za ustanovitev dedne zakupne pravice odmerjen DDV v višini 730.455 EUR. Ta znesek je bil v skladu s Prilogo A, točka (b), k izvedbeni uredbi izračunan tako, da se je upoštevna stopnja 19 % uporabila za kapitalizirano vrednost (ki je znašala 3.844.550 EUR) skupnega plačila, ki je bilo dogovorjeno za ustanovitev dedne zakupne pravice in se je pobiralo v obliki letne zakupnine. Družba Oudeland je ta znesek plačala gospodarskemu subjektu, ki je ustanovil dedno zakupno pravico, in ga nato v obračunu DDV za marec 2004 odbila.

20. Družba Oudeland je po ustanovitvi dedne zakupne pravice naročila dokončanje gradnje stavbe in jo prejela kot poslovno stavbo, pripravljeno za uporabo. Stroški dokončanja poslovne stavbe so znašali 1.571.749 EUR. Družba Oudeland je plačala DDV v višini 298.632 EUR in takoj ta celoten znesek odbila od DDV. Med dokončevanjem stavbe je zapadla prva letna zakupnina za dedno zakupno pravico, ki jo je družba Oudeland plačala.

21. Potem ko je družba Oudeland prejela stavbo, jo je dala v najem od 1. junija 2004. Za del stavbe (po informacijah Kraljevine Nizozemske za 12,5 % površine stavbe) se je družba Oudeland v dogovoru z najemniki odločila, da ne bo upravičen do oprostitve DDV, ki je določena za dajanje nepremičnin v najem.⁸ Preostali del stavbe, to je 87,5 % njene površine, je bil dan v najem, ta dejavnost pa je bila oproščena DDV.

22. Družba je menila, da je treba dajanje stavbe v najem obravnavati kot notranjo dobavo v smislu člena 3(1)(h) zakona o DDV, ki temelji na členu 5(7)(a) Šeste direktive. Zato je plačala DDV za dajanje v najem tistega dela poslovne stavbe, ki je bil upravičen do oprostitve DDV in za katerega zato ni imela pravice do odbitka. Družba Oudeland je davčno osnovo določila tako, da je vključila vse stroške dokončanja gradnje, brez DDV, povečane za znesek letne zakupnine, ki je že zapadla ob dobavi, in sicer 330.000 EUR.

23. Vendar davčna uprava ni upoštevala tega pristopa in je menila, da mora osnova za obdavčitev dajanja stavbe v najem temeljiti na stroških dokončanja gradnje, povečanih za kapitalizirano vrednost vseh zakupnin, in sicer na znesku 3.844.500 EUR, izračunanem v skladu s Prilogo A, točka (b), k izvedbeni uredbi. Zato je družbi Oudeland poslala odmerno odločbo za znesek, enak razliki med davčno osnovo, kot jo je izračunala ta družba, in osnovo, ki jo je izračunala davčna uprava. Ta je nato z odločbo zavrnila pritožbo, ko jo je družba Oudeland vložila zoper odmerno odločbo.

24. Družba Oudeland je tožbo zoper to odločbo vložila pri Rechtbank te's-Gravenhage (prvostopenjsko sodišče v Haagu), ki jo je zavrnilo. Družba Oudeland je nato zoper to sodbo vložila pritožbo pri Gerechtshof te's-Gravenhage (pritožbeno sodišče v Haagu), ki je pritožbi ugodilo ter zato razveljavilo sodbo Rechtbank te's-Gravenhage, odločbo davčne uprave in odmerno odločbo. Pritožbeno sodišče je menilo, da na podlagi člena 8(3) zakona o DDV davčna osnova za notranjo dobavo vključuje lastno ceno zemljišča, ki ga je družba Oudeland imela na podlagi dedne zakupne pravice, ter da se je treba v zvezi s tem opreti na vrednost, ki jo je zemljišče imelo za družbo Oudeland v trenutku notranje dobave. Te vrednosti ni mogoče enačiti z vrednostjo, ki jo je zemljišče v tem trenutku imelo za lastnika, ampak jo je treba omejiti na zakupnino, ki je bila plačana pred dokončanjem stavbe.

25. Davčna uprava je zoper to odločbo vložila kasacijsko pritožbo pri predložitvenem sodišču.

7 — Glej člen 3(2) zakona o DDV (naveden v točki 14 teh sklepnih predlogov). Ta določba temelji na členu 5(3)(b) Šeste direktive.

8 — To je bilo mogoče na podlagi člena 11(5) zakona o DDV, ki temelji na členu 13(C)(a) Šeste direktive.

26. Spor pred tem sodiščem se nanaša na vprašanje, kako je treba določiti osnovo za odmero DDV za zadevno notranjo dobavo iz postopka v glavni stvari. Ta spor se posebej nanaša na vprašanje, ali mora ta osnova vključevati le letne zakupnine, povezane z ustanovitvijo dedne zakupne pravice, ki so bile plačane na datum notranje dobave, ali pa skupno vrednost ustanovitve take pravice, ki ustreza kapitalizirani vrednosti navedenih zakupnin.

27. V tem okviru predložitveno sodišče na eni strani ugotavlja, da v skladu s sodbo *Gemeente Vlaardingen*⁹ v primeru, kot se obravnava v tej zadevi, davčna osnova za DDV zajema skupni znesek vrednosti zemljišča, vrednosti stavbe, ki eventualno stoji na tem zemljišču, in proizvodnih stroškov, če davčni zavezanec še ni plačal DDV za ti vrednosti in te stroške. Vendar se sprašuje, ali je treba to sodbo razlagati tako, da je treba iz davčne osnove izključiti elemente lastne cene, od katerih je bil DDV plačan, tudi če je davčni zavezanec na podlagi določb nacionalnega prava nato odbil celoten DDV, plačan od teh elementov cene.

28. Na drugi strani, če je treba te elemente lastne cene vključiti v davčno osnovo, se predložitveno sodišče sprašuje, kako je treba to osnovo določiti v zvezi z določitvijo vrednosti dedne zakupne pravice. Predvsem želi izvedeti, kako se vrednost zakupnin, ki jih je treba plačati zaporedoma, vključuje v davčno osnovo za notranjo dobavo.

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

- „1. Ali je treba člen 11(A)(1)(b) Šeste direktive razlagati tako, da pri dobavi v smislu člena 5(7)(a) Šeste direktive lastna cena zemljišč ali drugih snovi in materialov, za katere je davčni zavezanec pri pridobitvi plačal davek na dodano vrednost – v obravnavanem primeru z ustanovitvijo stvarne pravice do uporabe nepremičnine – ne spada v davčno osnovo? Ali je to drugače, če je davčni zavezanec pri pridobitvi ta davek na dodano vrednost odbil na podlagi nacionalnih predpisov, ne glede na to, ali so ti glede tega v skladu s Šesto direktivo?
2. Ali je treba v primeru, kakršen je ta v obravnavani zadevi, v katerem je bilo zemljišče s stavbo, ki je bila v gradnji, pridobljeno z ustanovitvijo stvarne pravice v smislu člena 5(3)(b) Šeste direktive, člen 11(A)(1)(b) te direktive razlagati tako, da vrednost zakupnine, torej vrednost zneskov, ki jih je treba plačati vsako leto v času trajanja stvarne pravice ali pa za preostalo obdobje njenega trajanja, spada v osnovo za odmero davka na dobavo v smislu člena 5(7)(a) Šeste direktive?“

III – Postopek pred Sodiščem

30. Sodišče je predložitveno odločbo prejelo 18. marca 2014. Družba Oudeland, nizozemska vlada in Evropska komisija so vložile stališča in nastopile na obravnavi 16. julija 2015.

IV – Pravna analiza

A – Uvodne ugotovitve

31. Preden bom odgovoril na vprašanji, ki ju je postavilo predložitveno sodišče, moram najprej na kratko predstaviti sistem DDV, ki se uporablja za notranje dobave, ter razlog in cilj tega sistema, kot izhajata iz sodne prakse Sodišča.

⁹ – C-299/11, EU:C:2012:698.

32. Iz člena 5(7)(a) Šeste direktive, ki je zdaj člen 18(a) Direktive 2006/112, izhaja, da lahko države članice transakcije, ki jih imenujemo „notranja dobava“, kadar davčni zavezanec za svojo dejavnost uporabi blago, ki ga proizvede, konstruira, izkoplje, predela, nabavi ali uvozi v okviru take dejavnosti, pri čemer DDV od takega blaga, če bi bilo pridobljeno od drugega davčnega zavezanca, ne bi bil v celoti odbiten, štejejo za dobavo, opravljeno za plačilo, od katere zato odmerijo DDV.

33. V tem primeru člen 11(A)(1)(b) Šeste direktive, postal člen 74 Direktive 2006/112, določa, da je davčna osnova pri takih transakcijah nabavna cena blaga ali podobnega blaga ali ob odsotnosti nabavne cene lastna cena blaga, določena v trenutku dobave. Iz predložitvene odločbe je razvidno, da ni sporno, da je bila v obravnavani zadevi davčna osnova določena na podlagi lastne cene. Prav tako ni sporno, da ta lastna cena vključuje ceno ustanovitve dedne zakupne pravice in ceno dokončanja stavbe.

34. Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da se člen 5(7)(a) Šeste direktive nanaša na položaje, v katerih se mehanizem odbitka, ki ga na splošno določata tako Šesta direktiva kot Direktiva 2006/112, ne more uporabiti. Pri uporabi tega mehanizma in kadar je blago uporabljeno za gospodarsko dejavnost, ki je obdavčena z izstopnim davkom, je treba odbiti vstopni davek, s katerim je bilo to blago obdavčeno, zato da ni dvojne obdavčitve. Kadar pa je blago, ki ga pridobi davčni zavezanec, uporabljeno za potrebe oproščenih transakcij, ni mogoče odbiti vstopnega davka, s katerim je bilo to blago obdavčeno. Zadevna določba se med drugim nanaša prav na ta zadnjenavedeni primer, v katerem je odbitek katerega koli zneska vstopnega DDV od izstopnega izključen, ker je gospodarska dejavnost, ki bi se sicer obdavčila z izstopnim davkom, oproščena DDV.¹⁰

35. Natančneje, navedena določba državam članicam omogoča, da sprejmejo nacionalno zakonodajo, s katero zagotavljajo, da podjetja, ki zaradi opravljanja dejavnosti, ki je oproščena DDV, ne morejo odbiti DDV, ki so ga plačala pri nakupu poslovnih sredstev, niso v slabšem položaju v primerjavi s konkurenti, ki enako dejavnost opravljajo s sredstvi, ki so jih pridobili brez plačila DDV tako, da so jih proizvedli sami, ali splošneje, tako, da so jih pridobili v okviru svoje dejavnosti. Da bi bili konkurenti enako davčno obremenjeni kot podjetja, ki so sredstva pridobila od tretjih oseb, zadevna določba omogoča, da države članice uporabo blaga, pridobljenega v okviru podjetja, za opravljanje oproščene dejavnosti družbe štejejo za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, in da torej navedeno uporabo obdavčijo z DDV.¹¹

36. Iz teh preudarkov je razvidno, da je cilj določbe, ki državam članicam omogoča, da odmerijo DDV od notranjih dobav, preprečiti izkrivljanje konkurence, tako da se zagotovi enako obravnavanje davčnih zavezancev v skladu z načelom davčne nevtralnosti, ki je temeljno načelo sistema DDV.¹² Namen te določbe je predvsem dejansko odpraviti vsako neenakost na področju DDV med davčnimi zavezanci, ki so sredstva pridobili od drugih davčnih zavezancev, in tistimi, ki so jih pridobili v okviru svoje dejavnosti. Z njo je davčnemu zavezancu, ki blago, pridobljeno v okviru svoje dejavnosti, uporabi za dejavnost, oproščeno DDV, naloženo enako davčno breme kot njegovim konkurentom, ki enako oproščeno dejavnost opravljajo z uporabo blaga, ki so ga v celoti pridobili od tretje osebe.¹³

37. Na vprašanji za predhodno odločanje, ki ju je postavilo predložitveno sodišče, je treba odgovoriti ob upoštevanju teh načel, izraženih v sodni praksi.

10 — Sodba *Gemeente Vlaardingen* (C-299/11, EU:C:2012:698, točka 25).

11 — *Ibidem* (točka 26).

12 — Sklepni predlogi generalnega pravobranilca J. Mazáka v zadevi *Gemeente Vlaardingen* (C-299/11, EU:C:2012:561, točki 45 in 47 ter navedena sodna praksa).

13 — Sodba *Gemeente Vlaardingen* (C-299/11, EU:C:2012:698, točki 27 in 28).

B – Prvo vprašanje za predhodno odločanje

38. Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu sprašuje, ali je treba člena 5(7)(a) in 11(A)(1)(b) Šeste direktive razlagati tako, da je lahko to, da davčni zavezanec za svojo gospodarsko dejavnost, oproščeno DDV, uporablja nepremičnino, zgrajeno na zemljišču, na katerem je davčni zavezanec pridobil stvarno pravico, na podlagi katere lahko uporablja navedeno zemljišče in navedeno nepremičnino, katere dokončanje je naročil tretji osebi, obdavčeno z DDV, katerega davčna osnova zajema vrednost pridobljene stvarne pravice in stroške dokončanja stavbe, če je davčni zavezanec že plačal DDV, ki se nanaša na to vrednost in te stroške, vendar ga je tudi že v celoti odbil.

39. Iz predložitvene odločbe je razvidno, da želi Hoge Raad der Nederlanden (nizozemsko vrhovno sodišče) s tem vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu dobiti pojasnila o obsegu sodbe Gemeente Vlaardingen.¹⁴ Ta sodba naj bi se nanašala na podoben primer, kot se obravnava v tej zadevi, v katerem je občina tretjim osebam naročila preureditev športnih igrišč, katerih lastnica je bila in ki jih je nato dala v najem, pri čemer gre za dejavnost, oproščeno DDV. Sodišče je v navedeni sodbi presodilo, da je treba zgoraj navedeni določbi Šeste direktive razlagati tako, da ne nasprotujeta temu, da če davčni zavezanec igrišča, katerih lastnik je in ki so jih po njegovem naročilu preuredile tretje osebe, uporabi za svojo gospodarsko dejavnost, ki je oproščena DDV, se ta uporaba lahko obdavči z DDV, pri čemer se za osnovo uporabijo vrednost zemljišča, na katerem so ta igrišča, in stroški njihove preureditve, če navedeni davčni zavezanec še ni plačal DDV, ki se nanaša na to vrednost in te stroške.¹⁵

40. Predložitveno sodišče pa želi s svojim vprašanjem v bistvu dobiti pojasnila o obsegu izraza „še ni plačal DDV, ki se nanaša na to vrednost in te stroške“, ki ga je Sodišče uporabilo v tej sodbi, in zlasti izvedeti, ali je treba iz davčne osnove DDV izključiti lastne stroške – v obravnavani zadevi vrednost dedne zakupne pravice in stroške dokončanja stavbe – od katerih je davčni zavezanec plačal DDV, vendar ga je tudi v celoti odbil.

41. Medtem ko se družba Oudeland in nizozemska vlada strinjata, da če je bil DDV, plačan od lastnih stroškov za notranjo dobavo, odbit, ni dvojne materialne obdavčitve ali vnovične obdavčitve, tako da je te elemente mogoče upoštevati v davčni osnovi za navedeno dobavo, pa Komisija trdi, da se člena 5(7)(a) in 11(A)(1)(b) Šeste direktive sploh ne uporabljata za dejansko stanje v tej zadevi, ker je družba Oudeland že plačala DDV, ki se nanaša na to dobavo in dokončanje stavbe. Komisija meni, da bi bilo treba za popravek položaja družbe Oudeland z vidika DDV uporabiti mehanizem popravka odbitkov iz člena 20 Šeste direktive.

42. Uvodoma je treba obravnavati vprašanje uporabe določb o obdavčitvi notranjih dobav v primeru, kot se obravnava v tej zadevi, to je uporabe, ki jo Komisija izpodbija. Glede na člen 5(7)(a) Šeste direktive in upoštevno sodno prakso je uporaba teh določb odvisna od treh kumulativnih pogojev.¹⁶ Prvič, davčni zavezanec je moral blago pridobiti v okviru svoje dejavnosti, kar vključuje primer, da je zagotovil material ali zemljišče za to, da je tretja oseba zgradila nepremičnino. Drugič, davčni zavezanec je moral to blago uporabiti za namene svoje dejavnosti. Tretjič, DDV na to blago ne bi bil v celoti odbiten, če bi bilo pridobljeno od drugega davčnega zavezanca. Če so ti trije pogoji izpolnjeni, je treba uporabo tega blaga za namene dejavnosti obravnavati kot obdavčljivo dobavo.¹⁷

43. Predložitveno sodišče mora konkretno ugotoviti, ali so ti pogoji v obravnavani zadevi izpolnjeni. Vendar se zdi, da noben element iz spisa ne nasprotuje temu sklepu, predložitveno sodišče in stranki v sporu o glavni stvari pa se strinjajo, da se zadevna določba uporablja za obravnavani primer. Naprej, stavba je bila pridobljena v okviru dejavnosti in tretja oseba jo je dokončala na zemljišču in

14 — *Ibidem*.

15 — *Ibidem* (točka 37 in izrek sodbe).

16 — Glej v zvezi s tem sklepne predloge generalne pravobranilke E. Sharpston v zadevi Gemeente's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:267, točke od 60 do 62), na katere se je Sodišče izrecno sklicevalo v točki 32 sodbe Gemeente's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188).

17 — *Ibidem* (točka 61).

z materialom, ki ju je zagotovila družba Oudeland.¹⁸ Dalje, ker je bila ta nepremičnina dana v najem, je bila uporabljena za namene dejavnosti. Poleg tega, ker se je stavba uporabljala tudi za druge namene kot za obdavčljive transakcije, naj vstopnega DDV ne bi bilo mogoče v celoti odbiti, če bi bila v celoti pridobljena od drugega davčnega zavezanca.

44. Če se za transakcijo lahko uporabijo določbe o obdavčitvi notranjih dobav, iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je treba od te transakcije odmeriti DDV, kot je navedeno v nadaljevanju.

45. Najprej, celoten vstopni DDV, ki ga je davčni zavezanec plačal za nabavo blaga za namene uporabe kot izstopne transakcije, mora biti upravičen do odbitka v skladu s členom 17(2) Šeste direktive.¹⁹ Iz tega sledi, da je družba Oudeland pravilno plačala in nato odbila DDV od stroškov, povezanih z ustanovitvijo dedne zakupne pravice in dokončanjem stavbe.

46. Dalje, za uporabo blaga se tudi plačuje DDV in ta znesek DDV, ki ga mora zanjo plačati davčni zavezanec, se v skladu s členom 11(A)(1)(b) Šeste direktive izračuna na podlagi celotne vrednosti vsakega elementa, ob upoštevanju, da DDV od teh elementov ni bil predhodno plačan.²⁰

47. Prav v tej fazi pa se postavlja vprašanje predložitvenega sodišča. Ali se lahko, ker je družba Oudeland že plačala DDV od ustanovitve dedne zakupne pravice in dokončanja stavbe, vendar ga je tudi odbila, ta elementa lastne cene uporabljenega blaga upoštevata za določitev osnove za odmero DDV za uporabo tega blaga, ki je predmet notranje dobave?

48. Sodišče je v sodbi Gemeente Vlaardingen potrdilo, da možnosti obravnave notranje dobave kot dobave, opravljene za plačilo, ni mogoče uporabiti za to, da se pobere DDV od vrednosti blaga, ki ga je zadevni davčni zavezanec dal na voljo tretji osebi, ki ga je dokončala ali izboljšala, če je ta davčni zavezanec pri predhodni obdavčitvi že *plačal* DDV od navedene vrednosti.²¹ Sodišče je pojasnilo, da taka vnovična obdavčitev ne bi bila združljiva, najprej, z bistvenimi značilnostmi DDV, v skladu s katerimi se ta obračuna od dodane vrednosti zadevnega blaga ali storitev, saj se dolgovani davek od transakcije izračuna po odbitju davka, ki je bil plačan od predhodne transakcije. Poleg tega taka vnovična obdavčitev ne bi bila združljiva z namenom navedene možnosti obravnave, ki je sicer res omogočiti državam članicam, da od uporabe blaga za dejavnost, oproščeno DDV, pobirajo DDV, vendar tem nikakor ne dovoljuje, da isti del vrednosti tega blaga večkrat obdavčijo z DDV.²²

49. Kot v bistvu trdita družba Oudeland in nizozemska vlada, je iz tega sklepanja razvidno, da je Sodišče želelo preprečiti kumulacijo obdavčitev, in sicer dvojno materialno obdavčitev, in ne le zgolj formalno. Vendar ni nobene vnovične obdavčitve, če je bil v skladu z bistvenimi značilnostmi sistema DDV, na katere se sklicuje Sodišče, DDV, plačan od elementov lastne cene, ki sta vključena v davčno osnovo za notranjo dobavo, odbit. Le kadar DDV, ki se nanaša na ta elementa, ostane v breme davčnega zavezanca, ker ju ta ni odbil, se ta elementa ne smeta upoštevati v davčni osnovi za notranjo dobavo.

50. Taka razlaga je sicer potrjena s sodno prakso Sodišča. Na eni strani namreč Sodišče v navedeni sodbi Gemeente's-Hertogenbosch ni več uporabilo izraza „plačal“, ampak je pojasnilo, da DDV od elementov, ki se upoštevajo v davčni osnovi, ni bil predhodno „obračunan“.²³ Po drugi strani je v novejši sodni praksi v sodbi Property Development Company²⁴ Sodišče menilo, da davčne osnove iz

18 — Ta položaj se zdi primerljiv s položajem v zadevah, v katerih sta bili izrečeni sodbi Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698) in Gemeente's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188).

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

20 — Sodba Gemeente's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, točka 35), ki se sklicuje na sodbo Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698, točke od 28 do 33).

21 — C-299/11, EU:C:2012:698, točka 32. Moj poudarek.

22 — *Ibidem*.

23 — Sodba Gemeente's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, točka 35, citirana in povzeta v točki 46 teh sklepnih predlogov).

24 — C-16/14, EU:C:2015:265.

člena 11(A)(1)(b) Šeste direktive nikakor ni mogoče razumeti kot vrednost, od katere je davčni zavezanec že plačal DDV, ne da bi ga nato imel možnost odbiti.“²⁵ Iz tega sledi, da se vrednosti, od katerih je davčni zavezanec že plačal DDV, vendar ga je odbil, lahko vključijo v navedeno davčno osnovo.

51. Zato okoliščina, da so bili v zadevi v glavni stvari zneski DDV, ki se nanašajo na ustanovitev dedne zakupne pravice in dokončanje stavbe, plačani, ne nasprotuje temu, da se ta elementa lastne cene upoštevata v davčni osnovi za dobavo v smislu člena 5(7)(a) Šeste direktive, ker je bil DDV v zvezi s tema elementoma odbit.

52. Ugotoviti je treba še, da ker je bila nepremičnina le delno (in sicer 87,5 % površine stavbe v primeru, obravnavanem v postopku v glavni stvari) uporabljena za dejavnosti, oproščene DDV, bo odbitek DDV izključen le za ta delež. V preostalem, če se zadevno blago uporablja za obdavčljive transakcije, to je za 12,5 % površine navedene stavbe, lahko družba Oudeland na podlagi člena 17(2) in (5) Šeste direktive od davka, za katerega je zavezana, načeloma odbije DDV, plačan za notranjo dobavo.²⁶

53. Poleg tega je treba zavrtni trditev Komisije, ki se izrecno sklicuje na sodbo *Gemeente Leusden in Holin Groep*,²⁷ da bi bilo treba za popravek položaja družbe Oudeland z vidika DDV uporabiti mehanizem popravka odbitkov iz člena 20 Šeste direktive in zlasti iz odstavka 2 tega člena.

54. Sodišče je v sodbi *Gemeente Leusden in Holin Groep* potrdilo, da sta obravnava transakcije kot dobave, opravljene za plačilo, v skladu s členom 5(7)(a) Šeste direktive in popravek DDV za investicijsko blago iz člena 20(2) navedene direktive dva mehanizma, ki imata isti *ekonomski učinek*, in sicer davčnega zavezanca prisiliti, da plača zneske, ki ustrezajo odbitkom, do katerih ni bil upravičen, vendar se zanj uporabljata različna načina plačila. Namreč, medtem ko člen 5(7)(a) Šeste direktive določa enkratno plačilo, člen 20(2) navedene direktive za investicijsko blago določa, da se popravek razporedi na več let.²⁸

55. Vendar iz iste sodbe izhaja tudi, da imata mehanizma sicer enak ekonomski učinek, vendar nimata istega cilja. Le določba člena 5(7)(a) Šeste direktive se namreč nanaša na uporabo blaga davčnega zavezanca za namene njegove dejavnosti. Iz tega sledi, da je v položaju, v katerem se ta določba uporablja, lahko le člen 5(7)(a) Šeste direktive podlaga za to, da se od davčnega zavezanca zahtevajo zneski, ki so bili prvotno odbiti v zvezi z nepremičnino, ki je bila nato predmet oproščenega dajanja v najem.²⁹

56. Glede na vse navedeno Sodišču predlagam, naj na prvo vprašanje za predhodno odločanje odgovori, da je treba člena 5(7)(a) in 11(A)(1)(b) Šeste direktive razlagati tako, da je lahko to, da davčni zavezanec za svojo gospodarsko dejavnost, oproščeno DDV, uporablja nepremičnino, zgrajeno na zemljišču, na katerem je davčni zavezanec pridobil stvarno pravico, na podlagi katere lahko uporablja navedeno zemljišče in navedeno nepremičnino, katere dokončanje je naročil tretji osebi, obdavčeno z DDV, katerega davčna osnova zajema vrednost pridobljene stvarne pravice in stroške dokončanja stavbe, če je davčni zavezanec že plačal DDV, ki se nanaša na to vrednost in te stroške, vendar ga je tudi že v celoti odbil.

25 — *Ibidem* (točka 42).

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

27 — C-487/01 in C-7/02, EU:C:2004:263, zlasti na točko 90 in naslednje.

28 — *Ibidem* (točki 90 in 91). Moj poudarek.

29 — *Ibidem* (točka 92 in *a contrario* točka 93).

C – Drugo vprašanje za predhodno odločanje

57. Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem Sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba v primeru, kakršen je ta v obravnavani zadevi, v katerem je bilo zemljišče s stavbo v izgradnji pridobljeno z ustanovitvijo stvarne pravice, člen 11(A)(1)(b) Šeste direktive razlagati tako, da mora vrednost te stvarne pravice, ki mora biti vključena v davčno osnovo za dobavo v smislu člena 5(7)(a) navedene direktive, ustrezati celotni vrednosti letnih zakupnin – to je skupni vrednosti zneskov, ki jih je treba plačati vsako leto v času trajanja stvarne pravice – ali vrednosti zneskov, ki jih je treba kot letno zakupnino še plačati za preostalo obdobje trajanja dedne zakupne pravice, ali celo vrednosti že zapadlih letnih zakupnin.

58. Predložitveno sodišče najprej ugotavlja, da Šesta direktiva ne določa nobenega pravila glede davčne osnove za stvarne pravice iz svojega člena 5(3)(b). Po eni strani meni, da bi bilo mogoče trditi, da vrednost zneskov, ki jih je treba zaporedoma plačati za pridobitev dedne zakupne pravice, ne spada v lastno ceno nepremičnine, ker ti zneski pomenijo plačilo za začasno pravico uporabe in jih zakupniku ni treba plačati naenkrat ob pridobitvi te pravice, ampak se dolgujejo v več letih.

59. Po drugi strani pa bi to lahko pomenilo, kadar država članica tako kot Kraljevina Nizozemska uporabi možnost, da stvarno pravico obravnava kot premoženje v stvareh, in kadar na podlagi nacionalnih predpisov za ustanovitev in prenos take stvarne pravice ni treba plačati davka glede na obdobje uporabe nepremičnine in periodična plačila, ampak ga je treba zanj plačati naenkrat za celoten dogovorjen znesek za celotno obdobje ali preostalo obdobje (v obliki „kapitalizirane zakupnine“), da mora lastna cena ob dobavi v smislu člena 3(1)(h) zakona o DDV vključevati vrednost zneskov, dolgovan iz naslova zakupnine. Predložitveno sodišče se sprašuje tudi o združljivosti takih nacionalnih predpisov s členom 10(2) Šeste direktive.

60. Družba Oudeland meni, da se prihodnje zakupnine ne smejo upoštevati pri določitvi lastne cene za davčnega zavezanca, ker člen 11(A)(1)(b) Šeste direktive izrecno določa, da mora biti lastna cena določena ob notranji dobavi. Nasprotno pa nizozemska vlada meni, da je treba upoštevati kapitalizirano vrednost zakupnin v celotnem obdobju trajanja dedne zakupne pravice, ki pomeni vrednost skupnega plačila za dedno zakupno pravico, kot jo stranki določita ob ustanovitve te pravice.

61. Najprej je treba opozoriti, da pravilo iz člena 11(A)(1)(b) Šeste direktive, v skladu s katerim je davčna osnova pri transakcijah iz med drugim člena 5(7)(a) te direktive „nabavna cena blaga ali podobnega blaga ali ob odsotnosti nabavne cene lastna cena blaga, določena v trenutku dobave“, odstopa od splošnega pravila iz člena 11(A)(1)(a) te direktive, v skladu s katerim je davčna osnova pri transakcijah, zavezanih plačilu DDV, plačilo za dobavo blaga ali opravljanje storitev, ki so predmet takih transakcij.³⁰

62. Poleg tega je iz navedenega člena 11(A)(1)(b) brez dvoma razvidno, da je le ob neobstoju nabavne cene blaga ali podobnega blaga davčna osnova za uporabo v smislu člena 5(7)(a) Šeste direktive „lastna cena blaga“, določena v trenutku transakcije.³¹ Merilo lastne cene je torej merilo za določitev davčne osnove, ki bi ga lahko opredelili kot „dvakratni preostanek“, saj se uporablja, le če se ne uporabita niti splošno merilo plačila niti podredno merilo nabavne cene blaga ali podobnega blaga.³²

30 — Glej sodbo Property Development Company (C-16/14, EU:C:2015:265, točki 33 in 34) in po analogiji v zvezi s členom 73 in 74 Direktive 2006/112 sodbo Marinov (C-142/12, EU:C:2013:292, točka 31). Transakcije iz člena 5(7)(a) Šeste direktive so namreč med drugim uporaba blaga, pridobljenega v okviru dejavnosti, davčnega zavezanca za gospodarsko dejavnost, oproščene DDV. V vseh primerih enačenja z dobavo, opravljeno za plačilo, davčni zavezanec ne prejme nobenega dejanskega plačila, ki bi lahko služilo kot davčna osnova za izračun DDV, česar posledica je, da splošnega pravila, določenega v členu 11(A)(1)(a) navedene direktive, ni mogoče uporabiti.

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

32 — Glej glede merila lastne cene preudarke v točki 39 sklepnih predlogov E. Sharpston v zadevi Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfaehr (C-219/12, EU:C:2013:152).

63. Kot sem ugotovil v točki 33 teh sklepnih predlogov, predložitveno sodišče meni, da ker ni sporno, da v obravnavani zadevi ni nabavne cene blaga, podobnega nepremičnini, je lastna cena upoštevno merilo za določitev davčne osnove za zadevno uporabo.

64. Sodna prakse ponuja nekaj pojasnil v zvezi z uporabo tega merila. Tako je treba za določitev lastne cene podrobno preučiti vse vrednostne elemente, ki so pripeljali do te cene.³³ Poleg tega se je treba za določitev davčne osnove na podlagi člena 11(A)(1)(b) Šeste direktive opreti na celotno vrednost vsakega izmed elementov, ki jih je treba upoštevati.³⁴ Dalje, iz besedila te določbe izhaja, da je treba lastno ceno določiti ob obdavčljivi transakciji, in sicer v trenutku, ko se blago uporabi za oproščeno dejavnost.³⁵

65. Poleg tega, kot je pravilno ugotovila nizozemska vlada, kadar se določba člena 11(A)(1)(b) Šeste direktive uporabi za določitev davčne osnove za uporabo v smislu člena 5(7)(a) navedene direktive, jo je treba razumeti z vidika posebnega cilja zadnjenavedene določbe, kot je predstavljen v točkah od 34 do 36 teh sklepnih predlogov, in sicer preprečiti izkrivljanje konkurence, tako da se zagotovi enako obravnavanje davčnih zavezancev v skladu z načelom davčne nevtralnosti.

66. Nazadnje, upoštevati je treba tudi, da se je v obravnavani zadevi na podlagi nacionalne določbe, ki temelji na členu 5(3)(a) Šeste direktive,³⁶ ustanovitev dedne zakupne pravice štela za dobavo blaga.

67. Iz vsega navedenega izhaja, da bo za zagotovitev enakega obravnavanja davčnih zavezancev moralo biti z določitvijo skupne lastne cene za obdavčitev uporabe blaga, pridobljenega v okviru dejavnosti, za oproščeno dejavnost zadevni osebi, v tem primeru družbi Oudeland, naloženo enako davčno breme, kot bi bilo naloženo referenčnemu konkurentu, ki bi opravljal enako oproščeno dejavnost z uporabo enakega blaga (v obravnavani zadevi zemljišča in dokončane stavbe), na katerem bi pridobil dedno zakupno pravico in za katero bi plačal DDV, ki pa ga ne bi mogel odbiti, saj je dejavnost, za katero uporablja to blago, oproščena davka.

68. V primeru, kot se obravnava v tej zadevi, bo ta skupna lastna cena na eni strani sestavljena iz celotne vrednosti stroškov dokončanja stavbe in na drugi iz celotne vrednosti lastne cene ustanovitve dedne zakupne pravice (na zemljišču in stavbi v izgradnji), določene v trenutku, ko se stavba uporabi za oproščeno dejavnost. Ta zadnjenavedena vrednost pa po mojem mnenju ustreza (kapitalizirani) vrednosti zneskov, ki jih je treba še plačati iz naslova letne zakupnine ob uporabi blaga. Ta vrednost namreč ustreza stroškom, ki bi jih referenčni konkurent moral nositi – da bi izvajal enako oproščeno dejavnost – da bi lahko ustanovil dedno zakupno pravico na blagu, katere trajanje bi ustrezalo trajanju stvarne pravice, ki jo ima zadevna oseba na blagu v trenutku njegove uporabe za oproščeno dejavnost.

69. V zvezi s tem je treba spomniti, da je za ustanovitev dedne zakupne pravice, to je stvarne pravice, ki izhaja iz rimskega prava, značilno, da se zakupniku za dogovorjeno obdobje in za plačilo dodeli enaka pravica užitka na blagu, kot jo ima lastnik, pri čemer so vse druge osebe izključene iz take pravice, ter da zakupodajalec postane lastnik izboljšav in gradenj, ki jih je zakupnik izvedel med trajanjem zakupa.³⁷ Stranki se lahko dogovorita o načinu plačila, ki se lahko izvede v enkratnem plačilu ali razporedi na obroke (kot v obravnavani zadevi v obliki letnih zakupnin).

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

34 — Glej po analogiji sodbi *Gemeente Vlaardingen* (C-299/11, EU:C:2012:698, točka 28) in *Gemeente's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188, točka 35).

35 — Glej sodbo *Gemeente Vlaardingen* (C-299/11, EU:C:2012:698, točka 30).

36 — In sicer člen 3(2) zakona o DDV (Glej točko 14 sklepnih predlogov.).

37 — Glej sodbo „*Goed Wonen*“ (C-326/99, EU:C:2001:506, točka 55), ki se je nanašala na pravico užitka, ki je prav tako stvarna pravica kot dedna zakupna pravica. Ne da bi se bilo treba po mojem mnenju ukvarjati z razlikami ali podobnostmi med dedno zakupno pravico in dajanjem nepremičnin v najem, bom navedel le, da je bistvena razlika med obema pravnima položajema, ki bi lahko upravičila različno davčno obravnavanje, v tem, da je mogoče ustanovitev dedne zakupne pravice kot stvarne pravice v skladu s členom 5(3)(b) Šeste direktive obravnavati kot dobavo, opravljeno za plačilo, medtem ko dajanja v najem ni mogoče obravnavati kot tako dobavo.

70. Ker je bistveni element dedne zakupne pravice, da je podelitev pravice časovno omejena, je torej jasno, da je celotna vrednost ustanovitve take pravice sorazmerna s trajanjem podelitve pravice, na katero se ta vrednost nanaša. Zato se ta vrednost s pretekom časa zmanjšuje.

71. Če bi na primer družba Oudeland dokončano stavbo uporabila za oproščeno dejavnost 10 let po ustanovitvi svoje dedne zakupne pravice za 20-letno obdobje, bi bil referenčni konkurent, omenjen v točki 67 teh sklepnih predlogov, davčni zavezanec, ki bi moral za opravljanje oproščene dejavnosti dajanja v najem pridobiti dedno zakupno pravico (od katere bi plačal DDV, ne da bi ga nato lahko odbil) le za obdobje 10 let. V takem primeru ne bi bilo upravičeno zahtevati, da zadevna oseba, ki blago uporabi v smislu člena 5(7)(a) Šeste direktive (v našem primeru družba Oudeland), plača DDV od vrednosti vseh zakupnin, za katere se je dogovorila za celotno trajanje dedne zakupne pravice. Ta vrednost namreč ne bi ustrezala lastni ceni dedne zakupne pravice, *določene ob uporabi*.

72. Na eni strani na podlagi teh ugotovitev ne verjamem, kot trdi nizozemska vlada, da lahko kapitalizirana vrednost zakupnin v celotnem trajanju dedne zakupne pravice ustreza celotni vrednosti lastne cene dedne zakupne pravice, kot je bila določena ob uporabi blaga.³⁸ Tako bi bilo, le če bi se blago uporabilo ob ustanovitvi dedne zakupne pravice.

73. Na drugi strani na podlagi istih ugotovitev v nasprotju s tem, kar trdi družba Oudeland, menim, da ni mogoče, da lastna cena dedne zakupne pravice ustreza izključno vrednosti že plačanih zakupnin. Ta vrednost namreč ne ustreza vrednosti dedne zakupne pravice, določeni ob uporabi blaga. V zvezi s tem v nasprotju s tem, kar trdi družba Oudeland, okoliščina, da lastna cena še ni bila v celoti plačana, ni upoštevna za določitev te cene, ki jo je treba razumeti kot strošek, ki bi ga nosil referenčni konkurent, naveden v točki 67 teh sklepnih predlogov.

74. Nazadnje, kar zadeva dvome predložitvenega sodišča o tem, ali so nizozemski predpisi, ki določajo, da ustanovitev ali prenos stvarne pravice pripelje do tega, da se DDV plača naenkrat za vse dogovorjene zneske za celotno obdobje, v skladu s členom 10(2) Šeste direktive, ugotavljam, da predložitveno sodišče trdi, da v zadevi, ki jo obravnava, ne gre za primer, na katerega se neposredno nanaša to vprašanje. Zato ne verjamem, da je nujno potrebno, da Sodišče obravnava to vprašanje v okviru te zadeve. V zvezi s tem bom navedel le, da je merilo iz določbe, za katere razlago je bilo zaproseno v okviru drugega vprašanja za predhodno odločanje, in sicer člena 11(A)(1)(b) Šeste direktive, vsekakor merilo lastne cene, tako da je vrednost, ki jo je treba vključiti v davčno osnovo iz te določbe, celotna vrednost elementa lastne cene neodvisno od dogovorjenih načinov plačila.

75. Skratka, menim, da je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba v primeru, kakršen je ta v zadevi iz postopka v glavni stvari, v katerem je bilo zemljišče s stavbo v izgradnji pridobljeno z ustanovitvijo stvarne pravice, člen 11(A)(1)(b) Šeste direktive razlagati tako, da mora vrednost te stvarne pravice, ki mora biti vključena v davčno osnovo za dobavo v smislu člena 5(7)(a) navedene direktive, ustrezati celotni vrednosti zneskov, ki jih je treba kot letno zakupnino še plačati ob uporabi blaga.

38 — V skladu s tem, kar sem navedel v točki 67 teh sklepnih predlogov, se ne morem strinjati s pristopom, ki ga predlaga nizozemska vlada, v skladu s katerim bi bil referenčni konkurent davčni zavezanec, ki opravlja enako dejavnost, ki ni oproščena, s tem ko je lastninsko pravico na nepremičnini v celoti pridobil od tretje osebe. Vrednost pridobitve dedne zakupne pravice na blagu je namreč nujno nižja od vrednosti pridobitve lastninske pravice na istem blagu. Zato ne gre za dve primerljivi vrednosti.

V – Predlog

76. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanji za predhodno odločanje, ki ju je postavilo Hoge Raad der Nederlanden (nizozemsko vrhovno sodišče), odgovori:

1. Člena 5(7)(a) in 11(A)(1)(b) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) je treba razlagati tako, da je lahko to, da davčni zavezanec za svojo gospodarsko dejavnost, oproščeno davka na dodano vrednost, uporablja nepremičnino, zgrajeno na zemljišču, na katerem je davčni zavezanec pridobil stvarno pravico, na podlagi katere lahko uporablja navedeno zemljišče in navedeno nepremičnino, katere dokončanje je naročil tretji osebi, obdavčeno z davkom na dodano vrednost, katerega davčna osnova zajema vrednost pridobljene stvarne pravice in stroške dokončanja stavbe, če je davčni zavezanec že plačal davek na dodano vrednost, ki se nanaša na to vrednost in te stroške, vendar ga je tudi že v celoti odbil.
2. V primeru, kakršen je ta v zadevi iz postopka v glavni stvari, v katerem je bilo zemljišče s stavbo v izgradnji pridobljeno z ustanovitvijo stvarne pravice, je treba člen 11(A)(1)(b) Direktive 77/388 razlagati tako, da mora vrednost te stvarne pravice, ki mora biti vključena v davčno osnovo za dobavo v smislu člena 5(7)(a) navedene direktive, ustrezati celotni vrednosti zneskov, ki jih je treba kot letno zakupnino še plačati ob uporabi blaga.