

PRESUDA SUDA (prvo vije?e)

28. travnja 2016.(\*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – PDV – Oporezive transakcije – Korištenje za potrebe poduzetnikova poslovanja dobara ste?enih ,u okviru tog poslovanja’ – Izjedna?avanje s naplatnom isporukom – Porezna osnovica“

U predmetu C-128/14,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju ?lanka 267. UFEU-a, koji je uputio Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske, Nizozemska), odlukom od 21. velja?e 2014., koju je Sud zaprimio 18. ožujka 2014., u postupku

**Staatssecretaris van Financiën**

protiv

**Het Oudeland Beheer BV,**

SUD (prvo vije?e),

u sastavu: A. Tizzano, potpredsjednik Suda, u svojstvu predsjednika prvog vije?a, F. Biltgen, A. Borg Barthet, E. Levits (izvjestitelj) i M. Berger, suci,

nezavisni odvjetnik: P. Mengozzi,

tajnik: M. Ferreira, glavna administratorica,

uzimaju?i u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 16. srpnja 2015.,

uzimaju?i u obzir o?itovanja koja su podnijeli:

- za Het Oudeland Beheer BV, A. J. de Ruiter, *belastingadviseur*,
- za nizozemsku vladu, K. Bulterman, C. S. Schillemans i M. Noort, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, W. Roels i C. Soulay, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 15. listopada 2015.,

donosi sljede?u

### **Presudu**

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tuma?enje ?lanka 5. stavka 3. to?ke (b) i ?lanka 7. to?ke (a) te ?lanka 11. slova A stavka 1. to?ke (b) Šeste direktive Vije?a 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o uskla?ivanju zakonodavstava država ?lanica koja se odnose na poreze na promet – zajedni?ki sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena porezna osnovica (SL 1977., L 145, str. 1.), kako je izmijenjena Direktivom Vije?a 95/7/EZ od 10. travnja 1995. (SL 1995., L 102, str. 18.; u dalnjem tekstu: Šesta direktiva).

2 Zahtjev je upu?en u okviru spora izme?u Staatssecretarisa van Financiën (državni tajnik za financije, Nizozemska) i društva Het Oudeland Beheer BV (u dalnjem tekstu: Oudeland) oko odre?ivanja porezne osnovice za isporuku, u smislu ?lanka 5. stavka 7. to?ke (a) Šeste direktive, koju je izvršilo to društvo.

## Pravni okvir

### Pravo Unije

3 S obzirom na datum nastanka ?injenica u glavnom postupku na njega se i dalje primjenjuje Šesta direktiva, iako je ona stavljena izvan snage i zamijenjena, od 1. sije?nja 2007., Direktivom Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavljje 9., svezak 1., str. 120.).

4 U skladu s ?lankom 2. Šeste direktive:

„Sljede?e transakcije podliježu porezu na dodanu vrijednost:

1. isporuke robe i usluga u tuzemstvu koje uz naknadu obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav.“ [neslužbeni prijevod]

5 ?lanak 5. te direktive, naslovljen „Isporuke robe“, propisuje:

„1. ,Isporuka robe' zna?i prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.

[...]

3. Države ?lanice mogu sljede?e navedeno smatrati materijalnom imovinom:

[...]

(b) stvarna prava koja njihovom imatelju daju pravo na korištenje nepokretne imovine;

[...]

5. Države ?lanice mogu predaju odre?enih gra?evinskih radova smatrati isporukom robe u smislu stavka 1.

[...]

7. Države ?lanice mogu izjedna?iti s naplatnom isporukom:

(a) korištenje za potrebe poslovanja poreznog obveznika robe koja je proizvedena, izgra?ena, izva?ena, prera?ena, kupljena ili uvezena u okviru tog poslovanja, ako se porez na dodanu vrijednost na takvu robu, da je ona bila nabavljena od drugog poreznog obveznika, ne bi u cijelosti mogao odbiti;

[...]“ [neslužbeni prijevod]

6 ?lanak 11. Šeste direktive propisuje:

„A. Unutar države

1. Poreznu osnovicu ?ini:

(a) prilikom isporuke robe ili usluga, osim onih iz to?aka (b), (c) i (d), sve ono što ?ini naknadu koju je dobio ili ?e dobiti dobavlja? ili izvo?a? u zamjenu za isporuku od kupca, naru?itelja ili neke tre?e strane, uklju?uju?i potpore izravno povezane s cijenom isporuke.

(b) prilikom obavljanja transakcija iz ?lanka 5. stavaka 6. i 7., kupovna cijena predmetne robe ili sli?ne robe ili, ako nema takve cijene, cijena troška utvr?ena u vrijeme obavljanja tih transakcija;

[...]" [neslužbeni prijevod]

7 ?lanak 13. te direktive, naslovljen „Izuze?a u tuzemstvu“, odre?uje:

„B. Ostala izuze?a

Bez dovo?enja u pitanje ostalih odredaba prava Zajednice, države ?lanice izuzimaju, u skladu s uvjetima koje utvr?uju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene niže predvi?enih izuze?a i spre?avanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zlouporabe:

[...]

(g) isporuke objekata ili dijelova objekata kao i zemljišta na kojima su smješteni, osim isporuka iz ?lanka 4. stavka 3. to?ke (a);

[...]

C. Odabir

Države ?lanice mogu dopustiti poreznim obveznicima pravo odabira u pogledu oporezivanja:

(a) leasinga ili iznajmljivanja nepokretne imovine.

[...]

Države ?lanice mogu ograni?iti opseg prava odabira; one odre?uju na?ine ostvarivanja tog prava.“ [neslužbeni prijevod]

8 ?lanak 17. navedene direktive, naslovljen „Porijeklo i opseg prava na odbitak“, propisuje:

„1. Pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obra?una poreza koji se može odbiti.

2. Ako se roba i usluge koriste za potrebe oporezivih transakcija poreznog obveznika, on ima pravo od PDV-a koji je dužan platiti odbiti:

(a) porez na dodanu vrijednost koji se mora platiti ili koji je pla?en za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili ?e ih izvršiti drugi porezni obveznik;

[...]

(c) porez na dodanu vrijednost koji se mora platiti u skladu s ?lankom 5. stavkom 7. to?kom (a) i ?lankom 6. stavkom 3.

[...]

5. Za robu ili usluge koje porezni obveznik koristi kako u transakcijama iz stavaka 2. i 3. kod kojih postoji pravo na odbitak, tako i u transakcijama kod kojih ne postoji pravo na odbitak, odbija se samo onaj dio poreza na dodanu vrijednost koji je razmjeran iznosu koji se može pripisati prvonavedenim transakcijama.

[...]“ [neslužbeni prijevod]

#### *Nizozemsko pravo*

9 ?lanak 3. Zakona iz 1968. o porezu na promet (Wet op de Omzetbelasting 1968), u verziji primjenjivoj na glavni predmet (u dalnjem tekstu: Wet OB), predvi?a:

„1. Isporuke robe su: [...]

(c) isporuke nepokretnih dobara od strane osobe koja ih je proizvela, osim neizgra?enog zemljišta koje nije gra?evinsko zemljište [...]

[...]

(h) korištenje u poslovne svrhe robe proizvedene u okviru vlastitog poslovanja u slu?ajevima kada se, da je roba ste?ena od trgovca, porez na robu ne bi mogao odbiti ili se ne bi mogao odbiti u cijelosti; roba koja je proizvedena po narudžbi kada je materijal, uklju?uju?i zemljište, stavljen na raspolaganje smatrati ?e se robom proizведенom u okviru vlastitog poslovanja; neizgra?eno zemljište koje nije gra?evinsko zemljište [...] isklju?eno je iz primjene ove to?ke [...]

[...]

2. Isporukom dobara tako?er se smatraju zasnivanje, prijenos, promjena, odricanje od ili prestanak prava nad nekretninama, osim hipoteka i zemljišnih renti, uz uvjet da naknada, uve?ana za porez na promet, nije manja od ekomske vrijednosti tih prava. Ekomska vrijednost ne smije biti manja od cijene troška nepokretne imovine na koju se pravo odnosi, uklju?uju?i porez na promet, kakva bi bila kada bi je u trenutku transakcije utvrdila neovisna tre?a osoba.“

10 ?lanak 8. Wet OB-a u stavcima 3. i 5. propisuje:

„3. Kada je rije? o isporukama poput onih opisanih u ?lanku 3. stavku 1. to?kama (g) i (h) te u ?lanku 3.a stavku 1., naknada se utvr?uje u iznosu bez uklju?enog poreza na promet koji bi trebalo platiti za ta dobra kada bi u vrijeme isporuke bila ste?ena ili proizvedena u obliku u kojem se nalaze.

[...]

5. Uredbom op?e primjene može se odrediti u kojoj su mjeri:

[...]

(b) troškovi povezani s imovinom koja je optere?ena zemljišnom rentom, dugotrajnim zakupom, pravom gra?enja, služnoš?u, stanovanjem, pravima ?lanova nekretninskih društava (*lidmaatschapsrechten*) i drugim sli?nim pravima obuhva?eni naknadom;

[...]“

11 ?lanak 5. Uredbe za izvršenje Zakona iz 1968. o porezu na promet (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968; u dalnjem tekstu: Uredba za izvršenje) predvi?a:

„1. Zasnivanjem, prijenosom, odricanjem od ili prestankom prava na dugotrajni zakup, prava gra?enja ili služnosti, vrijednost zakupnine, naknade za pravo gra?enja ili naknade za služnost ulazi u iznos naknade za koji se podrazumijeva da ne može biti ve?i od ekomske vrijednosti dobra na koje se to pravo odnosi. Ekomska vrijednost ne smije biti manja od troškova nepokretne imovine na koju se pravo odnosi, uklju?uju?i porez na promet, kakvi bi bili kada bi ih u trenutku transakcije utvrdila neovisna tre?a osoba.“

[...]

5. Vrijednost zakupnine, pristojbe, najamnine ili odštete utvr?uje se u skladu s Prilogom A. ovoj uredbi.

[...]"

12 Prilog A. Uredbi za izvršenje odre?uje:

[...]

„(b) Vrijednost zakupnine, pristojbe, najamnine ili odštete koja istje?e nakon odre?enog vremena utvr?uje se u godišnjem iznosu, pomnoženom s brojem godina u kojima treba izvršiti pla?anja [...]“

### **Glavni postupak i prethodna pitanja**

13 Oudeland je 8. ožujka 2004. u svojstvu zakupnika sklopio ugovor o dugotrajanom zakupu zemljišne ?estice i poslovog objekta u izgradnji koji se nalazi na toj ?estici (u dalnjem tekstu: predmetni poslovni objekt), za koji svake godine mora unaprijed pla?ati zakupninu (u dalnjem tekstu: godišnja zakupnina). Zakup je ugovoren u trajanju od 20 godina uz godišnju zakupninu u iznosu od 330 000 eura.

14 Sukladno ?lanku 3. stavku 2. Wet OB-a, odredbi utemeljenoj na ?lanku 5. stavku 3. to?ki (b) Šeste direktive, zasnivanje prava zakupa izjedna?eno je, za potrebe naplate poreza na dodanu vrijednost (PDV), s isporukom nepokretne stvari te je stoga optere?eno tim porezom. Na temelju ?lanka 8. stavka 5. to?ke (b) tog zakona, u vezi s ?lankom 5. stavkom 5. Uredbe za izvršenje, porezna osnovica za isporuku poput one u glavnom postupku uklju?uje vrijednost prava zakupa, izra?unanu u skladu s to?kom (b) Priloga A Uredbi za izvršenje, to jest kapitaliziranu vrijednost svih zakupnina. U predmetnom slu?aju ta je vrijednost utvr?ena u iznosu od 3 844 500 eura.

15 Stoga je zasnivanje prava zakupa o kojem je rije? u glavnom postupku optere?eno PDV-om. Oudeland je platio navedeni porez u iznosu od 730 455 eura poduzetniku s kojim je zaklu?io predmetni ugovor o dugotrajanom zakupu te je taj iznos odbio u prijavi PDV-a za ožujak 2004.

16 Nakon zasnivanja prava zakupa Oudeland je dovršio izgradnju predmetnog poslovog objekta i preuzeo ga kao objekt spremjan za uporabu. Troškovi dovršetka izgradnje tog objekta iznosili su 1 571 749 eura. Na taj iznos Oudeland je platio i odmah potom odbio iznos od 298 632 eura na ime PDV-a. Tijekom dovršetka izgradnje spomenutog objekta dospjela je prva godišnja zakupnina koju je Oudeland platio.

17 Od 1. lipnja 2004. to je društvo dalo predmetni poslovni objekt u zakup. Sukladno mjerodavnom nacionalnom zakonodavstvu, koje se temelji na ?lanku 13. slovu C to?ki (a) Šeste

direktive, Oudeland je odlu?io, za jedan dio tog objekta i u dogovoru sa zakupoprimcima, odre?i se izuze?a od PDV-a predvi?enog za davanje nekretnina u zakup. Zakup preostalog dijela nekretnine izuzet je od pla?anja tog poreza.

18 Oudeland smatra da davanje u zakup predmetnog poslovnog objekta treba smatrati isporukom za potrebe svojeg poslovanja robe koju je proizveo u okviru tog poslovanja, u smislu ?lanka 3. stavka 1. to?ke (h) Wet OB?a i ?lanka 5. stavka 7. to?ke (a) Šeste direktive. On je platio PDV za dio objekta koji je izuzet od pla?anja tog poreza i koji prema tome ne otvara mogu?nost njegova odbitka. U svojoj prijavi Oudeland je poreznu osnovicu za isporuku izvršenu u glavnom postupku odredio u visini ukupnih troškova dovršetka izgradnje, bez PDV-a, uve?anih za iznos godišnje zakupnine dospjele u vrijeme te isporuke.

19 Porezna uprava smatrala je da poreznu osnovicu koju valja upotrijebiti prilikom davanja u zakup predmetnog poslovnog objekta trebaju ?initi troškovi povezani s dovršetkom izgradnje, uve?ani za kapitaliziranu vrijednost svih zakupnina. Oudelandu je dostavljeno rješenje o ponovnom razrezu poreza za razdoblje od 1. do 30. lipnja 2004., za iznos koji odgovara razlici izme?u porezne osnovice koju je izra?unao Oudeland i one koju je utvrdila porezna uprava. Unato? Oudelandovu prigovoru, to je rješenje održano na snazi.

20 Budu?i da je Rechtbank te 's-Gravenhage (Sud u Haagu, Nizozemska) tužbu Oudelanda protiv odluke o odbijanju prigovora proglašio neosnovanom, na njegovu se odluku spomenuto društvo žalilo pred Gerechtshof te 's-Gravenhageom (Žalbeni sud u Haagu, Nizozemska).

21 Navedeni žalbeni sud je ocijenio da u skladu s ?lankom 8. stavkom 3. Wet OB-a porezna osnovica za isporuke, u smislu ?lanka 3. stavka 1. to?ke (h) tog zakona, uklju?uje cijenu troška zemljišta koje Oudeland koristi na temelju sklopljenog ugovora o dugotrajnom zakupu i da se u tom smislu valja osloniti na vrijednost koju je to zemljište imalo za Oudeland u vrijeme isporuke iz ?lanka 3. stavka 1. to?ke (h) Wet OB-a. Nadalje, spomenuti sud smatra da se ta vrijednost ne može izjedna?iti s vrijedno?u koju je navedeno zemljište u to vrijeme moglo imati za vlasnika, nego je treba ograni?iti na iznos godišnje zakupnine koja je pla?ena prije dovršetka izgradnje predmetnog poslovnog objekta.

22 Gerechtshof te 's-Gravenhage (Žalbeni sud u Haagu) stoga je ukinuo odluku Rechtbank te 's-Gravenhagea (Sud u Haagu), odluku porezne uprave o odbijanju Oudelandova prigovora i rješenje o ponovnom razrezu poreza koje je dostavljeno tom društvu.

23 Državni tajnik za financije podnio je Hoge Raadu der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske, Nizozemska) žalbu u kasacijskom postupku protiv odluke donesene po žalbi.

24 Spor izme?u stranaka u glavnom postupku odnosi se na na?in na koji treba utvrditi poreznu osnovicu za isporuku u smislu ?lanka 5. stavka 7. to?ke (a) Šeste direktive. Dok Oudeland smatra da u tu poreznu osnovicu ulaze samo iznosi dospjeli do datuma isporuke, to jest iznosi godišnjih zakupnina dospjeli na taj datum, kao i troškovi dovršetka izgradnje predmetnog poslovnog objekta, državni tajnik za financije se prilikom utvr?ivanja vrijednosti prava zakupa oslanja na kapitaliziranu vrijednost svih zakupnina.

25 Sud koji je uputio zahtjev dvoji o tome treba li u skladu s presudom od 8. studenoga 2012., Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698) iz porezne osnovice isklju?iti elemente cijene troška za koje je pla?en PDV, to jest vrijednost prava zakupa i troškove dovršenja izgradnje predmetnog poslovnog objekta i treba li jednako postupiti i kada porezni obveznik odmah i u cijelosti, na temelju odredbi nacionalnog prava, odbije tako pla?eni PDV.

26 Ako elemente cijene troška navedene u prethodnoj to?ki ove presude treba uklju?iti u

poreznu osnovicu iz ?lanka 8. stavka 3. Wet OB-a, u vezi s ?lankom 11. slovom A stavkom 1. to?kom (b) Šeste direktive, sud koji je uputio zahtjev želi znati na koji na?in treba utvrditi tu osnovicu kada je rije? o pravu zakupa i, osobito, na koji se na?in vrijednost zakupnina koje se uzastopno duguju na temelju tog zakupa uklju?uje u poreznu osnovicu za isporuku u smislu ?lanka 5. stavka 7. to?ke (a) Šeste direktive.

27 U tim je okolnostima Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske) odlu?io prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?a prethodna pitanja:

„1. Treba li ?lanak 11. slovo A stavak 1. to?ku (b) Šeste direktive tuma?iti na na?in da cijena troška zemljišta ili drugih tvari ili materijala za koje je porezni obveznik platio PDV prilikom stjecanja – u ovom slu?aju zasnivanjem stvarnog prava na korištenje nepokretne stvari – ne ulazi u poreznu osnovicu za isporuku u smislu ?lanka 5. stavka 7. to?ke (a) Šeste direktive ? Je li druk?ije ako je porezni obveznik, temeljem nacionalnih propisa, odbio taj PDV prilikom stjecanja, bez obzira na to jesu li navedeni propisi po tom pitanju sukladni sa Šestom direktivom?

2. Treba li u slu?aju poput predmetnog u kojem se zemljište stje?e zajedno s objektom u izgradnji, zasnivanjem stvarnog prava u smislu ?lanka 5. stavka 3. to?ke (b) Šeste direktive – ?lanak 11. slovo A stavak 1. to?ku (b) navedene direktive tuma?iti na na?in da vrijednost zakupnine, tj. vrijednost godišnje naknade koja se mora pla?ati tijekom cijelog vremena trajanja stvarnog prava ili pak tijekom preostalog vremena trajanja tog prava, ulazi u poreznu osnovicu za isporuku u smislu ?lanka 5. stavka 7. to?ke (a) Šeste direktive?“

## O prethodnim pitanjima

### Prvo pitanje

28 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanak 11. slovo A stavak 1. to?ku (b) Šeste direktive tuma?iti na na?in da vrijednost stvarnog prava koje svojem nositelju omogu?ava korištenje nekretnine i troškovi dovršenja poslovnog objekta koji se gradio na predmetnom zemljištu mogu biti uklju?eni u poreznu osnovicu za isporuku u smislu ?lanka 5. stavka 7. to?ke (a) Šeste direktive, ako je porezni obveznik ve? platio PDV za tu vrijednost i za te troškove, ali je tako?er odmah i u cijelosti odbio taj porez.

29 Na temelju ?lanka 5. stavka 7. to?ke (a) Šeste direktive, države ?lanice naplatnim isporukama mogu smatrati i korištenje za potrebe poslovanja poreznog obveznika robe koja je proizvedena, izgra?ena, izva?ena, prera?ena, kupljena ili uvezena u okviru tog poslovanja, ako se PDV na takvu robu, da je ona bila nabavljena od drugog poreznog obveznika, ne bi mogao u cijelosti odbiti.

30 Ta mogu?nost pruža priliku državama ?lanicama da svoje porezno pravo razviju na na?in da poduzetnici koji zbog ?injenice da se bave aktivno?u izuzetom od PDV?a ne mogu odbiti PDV pla?en prilikom stjecanja robe potrebne za poslovanje ne budu stavljeni u lošiji položaj u odnosu na konkurenте koji se bave istom aktivno?u korištenjem robe koju su stekli bez pla?anja PDV?a na na?in da su je ili sami proizveli ili, op?enitije, da su je stekli u okviru svojeg poslovanja (presuda od 8. studenoga 2012., Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, t. 26.).

31 Najprije treba upozoriti, kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u to?ki 42. svojeg mišljenja, da za primjenu ?lanka 5. stavka 7. to?ke (a) Šeste direktive trebaju biti ispunjena tri kumulativna uvjeta.

32 Kao prvo, roba treba biti „proizvedena, izgra?ena, izva?ena, prera?ena [...] u okviru poslovanja [poreznog obveznika]“. Da bi se izjedna?avanje s naplatnom isporukom moglo provesti

na na?in koji bi u podru?ju PDV-a djelotvorno uklonio bilo kakvu nejednakost izme?u poreznih obveznika koji su stekli svoju robu od drugog poreznog obveznika i onih koji su je stekli u okviru svojeg poslovanja, ?lanak 5. stavak 7. to?ka (a) Šeste direktive obuhva?a ne samo robu koju je u cijelosti proizveo, izgradio, izvadio ili preradio sam poduzetnik o kojem je rije?, nego i robu koju je proizvela, izgradila, izvadila ili preradila tre?a osoba od materijala koje joj je na raspolaganje stavio taj poduzetnik, pri ?emu mora biti mogu?e tim izjedna?avanjem obuhvatiti sva dobra koja je dovršila ili poboljšala tre?a osoba (vidjeti u tom smislu presudu od 8. studenoga 2012., Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, t. 27. i 28. te presudu od 10. rujna 2014., Gemeente 's-Hertogenbosch, C-92/13, EU:C:2014:2188, t. 28.).

33 Kao drugo, porezni obveznik mora koristiti tu robu za potrebe svojeg poslovanja.

34 Kao tre?e, nabava spomenute robe od drugog poreznog obveznika ne smije prvom poreznom obvezniku dati pravo na potpuni odbitak PDV-a.

35 S obzirom na navedeno, valja naglasiti da je u predmetnom slu?aju, nakon što je, s jedne strane, sklapanjem ugovora o dugotrajnom zakupu stekao pravo na predmetnoj zemljišnoj ?estici i poslovnom objektu u izgradnji koji se nalazi na tom zemljištu, platio PDV na to stjecanje i odbio ga u svojoj prijavi PDV-a za ožujak 2004. te nakon što je, s druge strane, dovršio izgradnju tog objekta, platio PDV koji se odnosi na troškove tog dovršenja i odbio navedeni porez, Oudeland dao u zakup spomenuti objekt, pri ?emu se tek djelomi?no odrekao izuze?a od PDV-a koje je predvi?eno prilikom davanja nekretnina u zakup.

36 Budu?i da je Oudelandovo davanje tako dovršenog objekta u zakup kvalificirano kao korištenje za potrebe svojeg poslovanja robe koja je ste?ena u okviru tog poslovanja te da je taj objekt djelomi?no korišten i za druge namjene osim oporezivih transakcija, navedeno davanje u zakup izjedna?eno je s isporukom u smislu ?lanka 5. stavka 7. to?ke (a) Šeste direktive i podvrgnuto je pla?anju PDV-a.

37 U skladu s ?lankom 11. slovom A stavkom 1. to?kom (b) Šeste direktive, poreznu osnovicu, kada je rije? o transakcijama koje su, me?u ostalim, navedene u ?lanku 5. stavku 7. to?ki (a) spomenute direktive, ?ini „kupovna cijena predmetne robe ili sli?ne robe ili, ako nema takve cijene, cijena troška utvr?ena u vrijeme obavljanja tih transakcija“.

38 Sud je pojasnio da u tom pogledu iz spomenutog ?lanka 11. slova A stavka 1. to?ke (b) nesumnjivo proizlazi da samo u slu?aju nepostojanja kupovne cijene robe ili sli?ne robe poreznu osnovicu ?ini „cijena troška“ (presuda od 23. travnja 2015., Property Development Company, C-16/14, EU:C:2015:265, t. 37.).

39 U tom pogledu, sud koji je uputio zahtjev napominje da u predmetnom slu?aju nije sporno to da nema kupovne cijene robe koja bi bila sli?na predmetnom poslovnom objektu. Stoga se valja osloniti na cijenu troška.

40 Me?utim, sud koji je uputio zahtjev dvoji o tome treba li iz porezne osnovice isklju?iti elemente cijene troška za koje je PDV pla?en, to jest vrijednost zakupa i troškove dovršenja izgradnje predmetnog poslovnog objekta, ?ak i ako je porezni obveznik na temelju odredbi mjerodavnog prava odmah i u cijelosti odbio PDV koji je tako pla?en na zasnivanje prava zakupa i dovršenje izgradnje tog objekta.

41 U tom pogledu Sud je pojasnio da izjedna?avanje s naplatnom isporukom nije mogu?e s ciljem da se PDV naplati na vrijednost robe za koju je, tijekom prethodnog poreznog razdoblja, porezni obveznik ve? platio PDV (vidjeti u tom smislu presudu od 8. studenoga 2012., Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, t. 32.).

42 Naime, takvo ponovljeno oporezivanje bilo bi nespojivo kako s temeljnom zna?ajkom PDV-a, a ta je da se on obra?unava na dodanu vrijednost predmetne robe ili usluga, pa se porez koji se duguje za odre?enu transakciju izra?unava nakon što se odbije porez pla?en prilikom prethodne transakcije (vidjeti osobito presudu od 16. prosinca 1992., Beaulande, C-208/91, EU:C:1992:524, t. 14.; presudu od 17. rujna 1997., UCAL, C-347/95, EU:C:1997:411, t. 34. te presudu od 29. travnja 2004., GIL Insurance i dr., C-308/01, EU:C:2004:252, t. 33.), tako i sa svrhom navedene mogu?nosti izjedna?avanja koja se sastoji u tome da se državama ?lanicama omogu?i to da PDV-om oporezuju korištenje robe za potrebe obavljanja djelatnosti izuzetih od tog poreza, pri ?emu navedene države nikako ne smiju isti dio vrijednosti te robe više puta oporezivati PDV-om (presuda od 8. studenoga 2012., Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, t. 32.).

43 Kao što je u bitnome istaknuo nezavisni odvjetnik u to?ki 49. svojeg mišljenja, kada je PDV pla?en na elemente cijene troška i odmah potom odbijen, porezna obveza koja je rezultat izjedna?avanja s naplatnom isporukom ne dovodi do ponovljenog oporezivanja iste vrijednosti. Naime, samo u slu?aju u kojem PDV koji se odnosi na te elemente i dalje tereti poreznog obveznika jer ih on nije odbio, te elemente ne treba uklju?iti u poreznu osnovicu u skladu s ?lankom 5. stavkom 7. to?kom (a) Šeste direktive.

44 U tom pogledu Sud je ocijenio da ni u kojem slu?aju porezna osnovica iz ?lanka 11. slova A stavka 1. to?ke (b) Šeste directive ne može obuhva?ati vrijednost na koju je porezni obveznik ve? platio PDV, a da ga potom nije mogao odbiti (vidjeti presudu od 23. travnja 2015., Property Development Company, C-16/14, EU:C:2015:265, t. 42. i navedenu sudsku praksu).

45 Iz navedenog proizlazi, kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u to?ki 50. svojeg mišljenja, da vrijednosti na koje je porezni obveznik ve? platio PDV, ali ga je odbio, mogu biti uklju?ene u poreznu osnovicu iz ?lanka 11. slova A stavka 1. to?ke (b) Šeste directive.

46 Prema tome, s obzirom na sva prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da ?lanak 11. slovo A stavak 1. to?ku (b) Šeste directive treba tuma?iti na na?in da vrijednost stvarnog prava koje svojem nositelju omogu?ava korištenje nekretnine i troškovi dovršenja poslovnog objekta koji se gradio na predmetnom zemljištu mogu biti uklju?eni u poreznu osnovicu za isporuku u smislu ?lanka 5. stavka 7. to?ke (a) Šeste directive, kada je porezni obveznik ve? platio PDV za tu vrijednost i za te troškove, ali je tako?er odmah i u cijelosti odbio taj porez.

#### *Drugo pitanje*

47 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li u slu?aju poput onog u glavnom postupku, u kojem su zemljište i objekt u izgradnji na tom zemljištu ste?eni zasnivanjem stvarnog prava koje svojem nositelju osigurava korištenje tih nekretnina, ?lanak 11. slovo A stavak 1. to?ku (b) Šeste directive tuma?iti na na?in da vrijednost tog stvarnog prava koja ulazi u poreznu osnovicu za isporuku u smislu ?lanka 5. stavka 7. to?ke (a) te directive odgovara vrijednosti iznosa koji se na ime naknade moraju pla?ati svake godine tijekom cijelokupnog trajanja dugotrajnog zakupa iz kojeg proizlazi to stvarno pravo, ili samo tijekom preostalog vremena trajanja tog zakupa.

48 Kao prvo, treba podsjetiti da, kao što je to pojašnjeno u to?kama 38. i 39. ove presude, samo u slu?aju nepostojanja kupovne cijene robe ili sli?ne robe poreznu osnovicu ?ini „cijena

troška“ i da u ovom slu?aju nema kupovne cijene robe koja bi bila sli?na predmetnom poslovnom objektu.

49 Zato u glavnom postupku cijena troška ?ini osnovicu za oporezivanje isporuke u smislu ?lanka 5. stavka 7. to?ke (a) Šeste direktive.

50 Kao drugo, iz samog teksta ?lanka 11. slova A stavka 1. to?ke (b) Šeste direktive proizlazi da cijenu troška, baš kao i kupovnu cijenu robe ili sli?ne robe, treba utvr?ivati s obzirom na vrijeme obavljanja isporuke u smislu ?lanka 5. stavka 7. to?ke (a) navedene direktive.

51 Kao tre?e, treba upozoriti da na temelju nacionalne odredbe kojom se provodi mogu?nost predvi?ena ?lankom 5. stavkom 3. to?kom (b) Šeste direktive, zasnivanje prava zakupa o kojem je u predmetnom slu?aju rije? izjedna?eno je s isporukom robe. Kada je rije? o zasnivanju prava zakupa u trajanju od 20 godina, poput onog u glavnom postupku, u skladu s odredbama mjerodavnog nacionalnog prava naknada za tu isporuku utvr?uje se na osnovi fiksнog godišnjeg iznosa, pomnoženog s brojem godina u kojima treba izvršiti pla?anja, pri ?emu se tako dobiveni iznos ispravlja ili kapitalizira u trenutku zasnivanja tog zakupa, sukladno odredbama nacionalnih propisa. U predmetnom slu?aju je zbog zasnivanja prava zakupa jednokratno pla?en PDV-a na ukupni iznos tako utvr?ene naknade.

52 Važno je pojasniti da se pitanja suda koji je uputio zahtjev ne odnose na modalitete utvr?ivanja te naknade, s obzirom na to da njezina vrijednost nije bila sporna u glavnom postupku.

53 Budu?i da je iz odgovora na prvo pitanje razvidno da pla?anje PDV-a na vrijednost prava zakupa ne onemogu?ava uklju?ivanje navedene vrijednosti u poreznu osnovicu isporuke u smislu ?lanka 5. stavka 7. to?ke (a) Šeste direktive, ako je taj porez odmah i u cijelosti odbijen, kao i to da nije sporno da je spomenuta vrijednost jedan od elemenata cijene troška, valja utvrditi treba li u obzir uzeti ukupnu vrijednost dugotrajnog zakupa, kao što to predlaže nizozemska vlada, ili samo jedan njezin dio.

54 U tom pogledu važno je istaknuti da je zakup vremenski ograni?en i da se, kao što je navedeno u to?ki 51. ove presude, vrijednost naknade za zasnivanje prava zakupa utvr?uje s obzirom na ugovorenou trajanje potonjeg.

55 Ako isporuka u smislu ?lanka 5. stavka 7. to?ke (a) Šeste direktive nije obavljena u trenutku zasnivanja prava zakupa, nego naknadno, vrijednost spomenutog prava koju valja uklju?iti u poreznu osnovicu odgovara njegovoj preostaloj vrijednosti u vrijeme isporuke (vidjeti po analogiji presudu od 17. svibnja 2001., Fischer i Brandenstein, C-322/99 i C-323/99, EU:C:2001:280, t. 80. i presudu od 8. svibnja 2013., Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, t. 32.).

56 Ta preostala vrijednost prava zakupa utvr?uje se s obzirom na preostalo njegovo trajanje i uklju?uje vrijednost godišnjih iznosa koje još treba platiti na ime tog zakupa, ispravljenih ili kapitaliziranih prema istoj metodi koja je korištena kada se utvr?ivala vrijednost prava zakupa.

57 Takvo tuma?enje potvr?uje svrha mogu?nosti izjedna?avanja koju ?lanak 5. stavak 7. to?ka (a) Šeste direktive priznaje državama ?lanicama, kako je to istaknuto u to?ki 30. ove presude.

58 Naime, kada bi u vrijeme obavljanja isporuke u smislu ?lanka 5. stavka 7. to?ke (a) Šeste direktive konkurent morao za preostalo vrijeme trajanja dugotrajnog zakupa koji je ugovorio Oudeland zasnovati dugotrajni zakup na istoj nekretnini, kako bi je predmetni poslovni objekt koristio za istu djelatnost koju obavlja Oudeland, cijena troška prava zakupa odgovarala bi, za tog konkurenta, vrijednosti tog prava u trenutku njegova zasnivanja i, prema tome, preostaloj njegovoj vrijednosti.

59 Kada bi se, kao što to predlaže nizozemska vlada, smatralo potrebnim uzeti u obzir ukupnu vrijednost zakupa koja odgovara naknadi u trenutku njegova zasnivanja, to bi zna?ilo ignorirati ?injenicu koju je nezavisni odvjetnik istaknuo u to?ki 70. svojeg mišljenja, a to je da se protekom vremena vrijednost zakupa op?enito smanjuje, te zanemariti pravilo prema kojem cijenu troška treba utvr?ivati s obzirom na vrijeme obavljanja isporuke u smislu ?lanka 5. stavka 7. to?ke (a) Šeste direktive.

60 Jednako tako, iako ve? dospjeli iznosi godišnjih davanja bez sumnje odgovaraju iznosima koje je Oudeland platio na ime prava zakupa, ti iznosi ne predstavljaju vrijednost tog prava u vrijeme isporuke u smislu ?lanka 5. stavka 7. to?ke (a) spomenute direktive.

61 Slijedom prethodnih razmatranja, na drugo pitanje valja odgovoriti tako da u slu?aju poput onog u glavnom postupku, u kojem su zemljište i objekt u izgradnji na tom zemljištu ste?eni zasnivanjem stvarnog prava koje svojem nositelju osigurava korištenje tih nekretnina, ?lanak 11. slovo A stavak 1. to?ku (b) Šeste directive treba tuma?iti na na?in da vrijednost tog stvarnog prava koja ulazi u poreznu osnovicu za isporuku u smislu ?lanka 5. stavka 7. to?ke (a) te directive odgovara vrijednosti iznosa koji se na ime naknade moraju pla?ati svake godine tijekom preostalog vremena trajanja dugotrajnog zakupa iz kojeg proizlazi to stvarno pravo, ispravljenih ili kapitaliziranih prema istoj metodi koja je korištena kada se utvr?ivala vrijednost zasnivanja prava zakupa.

## Troškovi

62 Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odlu?i o troškovima postupka. Troškovi podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenoga, Sud (prvo vije?e) odlu?uje:

1. **?lanak 11. slovo A stavak 1. to?ku (b) Šeste directive 77/388/EZ od 17. svibnja 1977. o uskladi?ivanju zakonodavstava država ?lanica koja se odnose na poreze na promet – zajedni?ki sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena porezna osnovica, kako je izmijenjena Direktivom Vije?a 95/7/EZ od 10. travnja 1995., treba tuma?iti na na?in da vrijednost stvarnog prava koje svojem nositelju omogu?ava korištenje nekretnine i troškovi dovršenja poslovnog objekta koji se gradio na predmetnom zemljištu mogu biti uklju?eni u poreznu osnovicu za isporuku u smislu ?lanka 5. stavka 7. to?ke (a) te directive, kako je izmijenjena, kada je porezni obveznik ve? platio porez na dodanu vrijednost za tu vrijednost i za te troškove, ali je tako?er odmah i u cijelosti odbio taj porez.**

2. **U slu?aju poput onog u glavnom postupku, u kojem su zemljište i objekt u izgradnji na tom zemljištu ste?eni zasnivanjem stvarnog prava koje svojem nositelju osigurava korištenje tih nekretnina, ?lanak 11. slovo A stavak 1. to?ku (b) Šeste directive 77/388, kako je izmijenjena Direktivom 95/7, treba tuma?iti na na?in da vrijednost tog stvarnog prava koja ulazi u poreznu osnovicu za isporuku u smislu ?lanka 5. stavka 7. to?ke (a) te directive odgovara vrijednosti iznosa koji se na ime naknade moraju pla?ati svake godine tijekom preostalog vremena trajanja dugotrajnog zakupa iz kojeg proizlazi to stvarno pravo, ispravljenih ili kapitaliziranih prema istoj metodi koja je korištena kada se utvr?ivala**

**vrijednost zasnivanja prava zakupa.**

Potpisi

\* Jezik postupka: nizozemski