

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

28. travnja 2016.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – PDV – Oporezive transakcije – Korištenje za potrebe poduzetnikova poslovanja dobara stečenih u okviru tog poslovanja – Izjednačavanje s naplatnom isporukom – Porezna osnovica“

U predmetu C-128/14,

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

Staatssecretaris van Financiën

protiv

Het Oudeland Beheer BV,

SUD (prvo vijeće),

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

nezavisni odvjetnik: P. Mengozzi,

tajnik: M. Ferreira, glavna administratorica,

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

uzimajući u obzir očitovanja 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 sljedeću

Presudu

1. Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 5. stavka 3. točke (b) i članka 7. točke (a) te članka 11. slova A stavka 1. točke (b) Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena porezna osnovica (SL 1977., L 145, str. 1.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 95/7/EZ od 10. travnja 1995. (SL 1995., L 102, str. 18.; u daljnjem tekstu: Šesta direktiva).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Staatssecretarisa van Financiën (državni tajnik za financije, Nizozemska) i društva Het Oudeland Beheer BV (u daljnjem tekstu: Oudeland) oko određivanja porezne osnovice za isporuku, u smislu članka 5. stavka 7. točke (a) Šeste direktive, koju je izvršilo to društvo.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 S obzirom na datum nastanka činjenica u glavnom postupku na njega se i dalje primjenjuje Šesta direktiva, iako je ona stavljena izvan snage i zamijenjena, od 1. siječnja 2007., Direktivom Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

4 U skladu s člankom 2. Šeste direktive:

„Sljedeće 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 Članak 5. te direktive, naslovljen „Isporuke robe“, propisuje:

„1. ‚Isporuka robe‘ znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.

[...]

3. Države članice mogu sljedeće navedeno smatrati materijalnom imovinom:

[...]

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

[...]

5. Države članice mogu predaju određenih građevinskih radova smatrati isporukom robe u smislu stavka 1.

[...]

7. Države članice mogu izjednačiti s naplatnom isporukom:

(a) korištenje za potrebe poslovanja poreznog obveznika robe koja je proizvedena, izgrađena, izvađena, prerađena, 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 Članak 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 daljnjem 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 smatrat ?e se robom proizvedenom 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 ekonomske vrijednosti tih prava. Ekonomska 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 daljnjem tekstu: Uredba za izvršenje) predvi?a:

„1. Zasnivanjem, prijenosom, odricanjem od ili prestankom prava na dugotrajni zakup, prava gra?enja ili slu?nosti, vrijednost zakupnine, naknade za pravo gra?enja ili naknade za slu?nost ulazi u iznos naknade za koji se podrazumijeva da ne mo?e biti ve?i od ekonomske vrijednosti dobra na koje se to pravo odnosi. Ekonomska 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. o?ujka 2004. u svojstvu zakupnika sklopio ugovor o dugotrajnom zakupu zemljišne ?estice i poslovnog objekta u izgradnji koji se nalazi na toj ?estici (u daljnjem tekstu: predmetni poslovni objekt), za koji svake godine mora unaprijed pla?ati zakupninu (u daljnjem 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 zaklju?io predmetni ugovor o dugotrajnom zakupu te je taj iznos odbio u prijavi PDV-a za o?ujak 2004.

16 Nakon zasnivanja prava zakupa Oudeland je dovršio izgradnju predmetnog poslovnog objekta i preuzeo ga kao objekt spreman 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 odlučio, za jedan dio tog objekta i u dogovoru sa zakupoprimcima, odreći se izuzeća od PDV-a predviđenog za davanje nekretnina u zakup. Zakup preostalog dijela nekretnine izuzet je od plaćanja 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 članka 3. stavka 1. točke (h) Wet OB-a i članka 5. stavka 7. točke (a) Šeste direktive. On je platio PDV za dio objekta koji je izuzet od plaćanja tog poreza i koji prema tome ne otvara mogućnost 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, uvećanih 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 činiti troškovi povezani s dovršetkom izgradnje, uvećani 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 između porezne osnovice koju je izračunao Oudeland i one koju je utvrdila porezna uprava. Unatoč Oudelandovu prigovoru, to je rješenje održano na snazi.

20 Budući da je Rechtbank te 's-Gravenhage (Sud u Haagu, Nizozemska) tužbu Oudelanda protiv odluke o odbijanju prigovora proglasio 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 člankom 8. stavkom 3. Wet OB-a porezna osnovica za isporuke, u smislu članka 3. stavka 1. točke (h) tog zakona, uključuje 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 članka 3. stavka 1. točke (h) Wet OB-a. Nadalje, spomenuti sud smatra da se ta vrijednost ne može izjednačiti s vrijednošću koju je navedeno zemljište u to vrijeme moglo imati za vlasnika, nego je treba ograničiti na iznos godišnje zakupnine koja je plaćena 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 između stranaka u glavnom postupku odnosi se na način na koji treba utvrditi poreznu osnovicu za isporuku u smislu članka 5. stavka 7. točke (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 utvrđivanja 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 isključiti elemente cijene troška za koje je plaćen 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 plaćeni PDV.

26 Ako elemente cijene troška navedene u prethodnoj točki ove presude treba uključiti u

poreznu osnovicu iz članka 8. stavka 3. Wet OB-a, u vezi s člankom 11. slovom A stavkom 1. točkom (b) Šeste direktive, sud koji je uputio zahtjev želi znati na koji način treba utvrditi tu osnovicu kada je riječ o pravu zakupa i, osobito, na koji se način vrijednost zakupnina koje se uzastopno duguju na temelju tog zakupa uključuje u poreznu osnovicu za isporuku u smislu članka 5. stavka 7. točke (a) Šeste direktive.

27 U tim je okolnostima Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 11. slovo A stavak 1. točka (b) Šeste direktive tumačiti na način da cijena troška zemljišta ili drugih stvari ili materijala za koje je porezni obveznik platio PDV prilikom stjecanja – u ovom slučaju zasnivanjem stvarnog prava na korištenje nepokretne stvari – ne ulazi u poreznu osnovicu za isporuku u smislu članka 5. stavka 7. točke (a) Šeste direktive? Je li drukčije 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 slučaju poput predmetnog u kojem se zemljište stječe zajedno s objektom u izgradnji, zasnivanjem stvarnog prava u smislu članka 5. stavka 3. točke (b) Šeste direktive – članak 11. slovo A stavak 1. točka (b) navedene direktive tumačiti na način da vrijednost zakupnine, tj. vrijednost godišnje naknade koja se mora plaćati tijekom cijelog vremena trajanja stvarnog prava ili pak tijekom preostalog vremena trajanja tog prava, ulazi u poreznu osnovicu za isporuku u smislu članka 5. stavka 7. točke (a) Šeste direktive?“

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

28 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 11. slovo A stavak 1. točka (b) Šeste direktive tumačiti na način da vrijednost stvarnog prava koje svojem nositelju omogućava korištenje nekretnine i troškovi dovršenja poslovnog objekta koji se gradi na predmetnom zemljištu mogu biti uključeni u poreznu osnovicu za isporuku u smislu članka 5. stavka 7. točke (a) Šeste direktive, ako je porezni obveznik već platio PDV za tu vrijednost i za te troškove, ali je također odmah i u cijelosti odbio taj porez.

29 Na temelju članka 5. stavka 7. točke (a) Šeste direktive, države članice naplatnim isporukama mogu smatrati i korištenje za potrebe poslovanja poreznog obveznika robe koja je proizvedena, izgrađena, izvađena, prerađena, 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 mogućnost pruža priliku državama članicama da svoje porezno pravo razviju na način da poduzetnici koji zbog činjenice da se bave aktivnošću izuzetom od PDV-a ne mogu odbiti PDV plaćen prilikom stjecanja robe potrebne za poslovanje ne budu stavljeni u lošiji položaj u odnosu na konkurente koji se bave istom aktivnošću korištenjem robe koju su stekli bez plaćanja PDV-a na način da su je ili sami proizveli ili, općenitije, da su je stekli u okviru svojeg poslovanja (presuda od 8. studenoga 2012., *Gemeente Vlaarding*, C-299/11, EU:C:2012:698, t. 26.).

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

32 Kao prvo, roba treba biti „proizvedena, izgrađena, izvađena, prerađena [...] u okviru poslovanja [poreznog obveznika]“. Da bi se izjednačavanje 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 izjednačavanje s naplatnom isporukom nije moguće s ciljem da se PDV naplati na vrijednost robe za koju je, tijekom prethodnog poreznog razdoblja, porezni obveznik već 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 značajkom PDV-a, a ta je da se on obračunava na dodanu vrijednost predmetne robe ili usluga, pa se porez koji se duguje za određenu transakciju izračunava nakon što se odbije porez plaćen 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 mogućnosti izjednačavanja koja se sastoji u tome da se državama članicama omogući to da PDV-om oporezuju korištenje robe za potrebe obavljanja djelatnosti izuzetih od tog poreza, pri čemu 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 točki 49. svojeg mišljenja, kada je PDV plaćen na elemente cijene troška i odmah potom odbijen, porezna obveza koja je rezultat izjednačavanja s naplatnom isporukom ne dovodi do ponovljenog oporezivanja iste vrijednosti. Naime, samo u slučaju u kojem PDV koji se odnosi na te elemente i dalje tereti poreznog obveznika jer ih on nije odbio, te elemente ne treba uključiti u poreznu osnovicu u skladu s člankom 5. stavkom 7. točkom (a) Šeste direktive.

44 U tom pogledu Sud je ocijenio da ni u kojem slučaju porezna osnovica iz članka 11. slova A stavka 1. točke (b) Šeste direktive ne može obuhvaćati vrijednost na koju je porezni obveznik već 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 točki 50. svojeg mišljenja, da vrijednosti na koje je porezni obveznik već platio PDV, ali ga je odbio, mogu biti uključene u poreznu osnovicu iz članka 11. slova A stavka 1. točke (b) Šeste direktive.

46 Prema tome, s obzirom na sva prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članak 11. slovo A stavak 1. točka (b) Šeste direktive treba tumačiti na način da vrijednost stvarnog prava koje svojem nositelju omogućava korištenje nekretnine i troškovi dovršenja poslovnog objekta koji se gradi na predmetnom zemljištu mogu biti uključeni u poreznu osnovicu za isporuku u smislu članka 5. stavka 7. točke (a) Šeste direktive, kada je porezni obveznik već platio PDV za tu vrijednost i za te troškove, ali je također odmah i u cijelosti odbio taj porez.

Drugo pitanje

47 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li u slučaju poput onog u glavnom postupku, u kojem su zemljište i objekt u izgradnji na tom zemljištu stvoreni zasnivanjem stvarnog prava koje svojem nositelju osigurava korištenje tih nekretnina, članak 11. slovo A stavak 1. točka (b) Šeste direktive tumačiti na način da vrijednost tog stvarnog prava koja ulazi u poreznu osnovicu za isporuku u smislu članka 5. stavka 7. točke (a) te direktive odgovara vrijednosti iznosa koji se na ime naknade moraju plaćati svake godine tijekom cjelokupnog 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 točkama 38. i 39. ove presude, samo u slučaju nepostojanja kupovne cijene robe ili slične robe poreznu osnovicu čini „cijena

troška“ i da u ovom slučaju nema kupovne cijene robe koja bi bila slična predmetnom poslovnom objektu.

49 Zato u glavnom postupku cijena troška čini osnovicu za oporezivanje isporuke u smislu članka 5. stavka 7. točke (a) Šeste direktive.

50 Kao drugo, iz samog teksta članka 11. slova A stavka 1. točke (b) Šeste direktive proizlazi da cijenu troška, baš kao i kupovnu cijenu robe ili slične robe, treba utvrđivati s obzirom na vrijeme obavljanja isporuke u smislu članka 5. stavka 7. točke (a) navedene direktive.

51 Kao treće, treba upozoriti da na temelju nacionalne odredbe kojom se provodi mogućnost predviđena člankom 5. stavkom 3. točkom (b) Šeste direktive, zasnivanje prava zakupa o kojem je u predmetnom slučaju riječ izjednačeno je s isporukom robe. Kada je riječ 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 utvrđuje se na osnovi fiksnog godišnjeg iznosa, pomnoženog s brojem godina u kojima treba izvršiti plaćanja, pri čemu se tako dobiveni iznos ispravlja ili kapitalizira u trenutku zasnivanja tog zakupa, sukladno odredbama nacionalnih propisa. U predmetnom slučaju je zbog zasnivanja prava zakupa jednokratno plaćen PDV-a na ukupni iznos tako utvrđene naknade.

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

53 Budući da je iz odgovora na prvo pitanje razvidno da plaćanje PDV-a na vrijednost prava zakupa ne onemogućava uključivanje navedene vrijednosti u poreznu osnovicu isporuke u smislu članka 5. stavka 7. točke (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 ograničen i da se, kao što je navedeno u točki 51. ove presude, vrijednost naknade za zasnivanje prava zakupa utvrđuje s obzirom na ugovoreno trajanje potonjeg.

55 Ako isporuka u smislu članka 5. stavka 7. točke (a) Šeste direktive nije obavljena u trenutku zasnivanja prava zakupa, nego naknadno, vrijednost spomenutog prava koju valja uključiti 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 utvrđuje se s obzirom na preostalo njegovo trajanje i uključuje vrijednost godišnjih iznosa koje još treba platiti na ime tog zakupa, ispravljenih ili kapitaliziranih prema istoj metodi koja je korištena kada se utvrđivala vrijednost prava zakupa.

57 Takvo tumačenje potvrđuje svrha mogućnosti izjednačavanja koju članak 5. stavak 7. točka (a) Šeste direktive priznaje državama članicama, kako je to istaknuto u točki 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 direktive 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 direktive 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 direktive 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, 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 direktive, 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 direktive 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 direktive 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