

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE

ELEANOR SHARPSTON

izneseno 10. travnja 2014.(1)

Predmet C-92/13

Gemeente 's-Hertogenbosch

(Zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Hoge Raad (Nizozemska))

“PDV – Oporezive transakcije – Isporuka uz naknadu – Prvo useljenje tijela lokalne vlasti u prostore koji su za njega izgrađeni na vlastitom zemljištu – Aktivnosti koje se obavljaju u svojstvu javnog tijela i u svojstvu poreznog obveznika”

1. Tijelo lokalne vlasti (koje se sukladno članku 4. stavku 5. Šeste direktive o PDV-u(2) ne smatra poreznim obveznikom u odnosu na aktivnosti ili transakcije koje poduzima kao javno tijelo) naložilo je izgradnju poslovne zgrade na vlastitom zemljištu. Na radove izgradnje obračunat mu je PDV. Zgrada se uglavnom koristi za njegove aktivnosti u svojstvu tijela javne vlasti, ali i za oporezive i izuzete gospodarske aktivnosti. Zbog razloga koji se čine povezanim s uvođenjem nacionalnog fonda za naknadu PDV-a koji ga može osloboditi opterećenja ulaznog poreza, lokalna vlast želi da se njezino prvo useljenje u zgradu smatra oporezivom isporukom samome sebi (u daljnjem tekstu: „samoisporuka“). Porezno tijelo s time se ne slaže. Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske) želi znati je li takav tretman kao oporeziva samoisporuka u skladu sa Šestom direktivom.

Pravni okvir

Šesta direktiva

2. Sukladno članku 2. stavku 1. Šeste direktive, „isporuka robe ili usluga unutar teritorija države koju uz naknadu obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav“ podliježe PDV-u.

3. Članak 4. stavak 1. i članak 2. te direktive određuju poreznog obveznika kao svaku osobu koja samostalno na bilo kojem mjestu provodi bilo koju gospodarsku aktivnost, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti. Takve aktivnosti uključuju sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge te „korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda na kontinuiranoj osnovi“.

4. Sukladno članku 4. stavku 5., državne, regionalne i lokalne vlasti te ostali subjekti javnog prava na temelju se ne smatraju poreznim obveznicima u pogledu aktivnosti ili transakcija u kojima sudjeluju kao javna tijela, čak i kada ubiru davanja, pristojbe, doprinose ili plaćanja u vezi s tim aktivnostima ili transakcijama. Međutim, oni će se smatrati poreznim obveznicima u odnosu na takve aktivnosti ili transakcije ako bi postupanje s njima kao s osobama koje nisu porezni obveznici dovelo do značajnog narušavanja tržišnog natjecanja. Oni će se također smatrati

poreznim obveznicima prilikom obavljanja bilo koje aktivnosti (od kojih je svaka trgovačke ili gospodarske prirode) navedene u Prilogu D Šestoj direktivi.

5. Članak 5. stavak 1. određuje isporuku robe kao „prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik“. Sukladno članku 5. stavku 5., države članice predaju određenih građevinskih radova mogu smatrati takvom vrstom isporuke. Sukladno članku 5. stavku 6., „korištenje poreznog obveznika robe koja čini dio njegove poslovne imovine za svoje privatne svrhe [...] ili općenitije korištenje te robe u svrhe koje nisu njegovo poslovanje“ također će se smatrati isporukom uz naknadu ako se ulazni PDV u cijelosti ili djelomično mogao odbiti.

6. Članak 5. stavak 7. točka (a) određuje da države članice isporukama uz naknadu mogu smatrati i „kada porezni obveznik koristi u svrhu svog poslovanja robu koja je proizvedena, izgrađena, izvađena, prerađena, kupljena ili uvezena za vrijeme tog poslovanja, ako se porez na dodanu vrijednost na takvu robu, da je ona bila nabavljena od drugog poreznog obveznika, ne bi mogao u cijelosti odbiti“.

7. Članak 6. stavak 1. određuje isporuku usluga kao „svaku transakciju koja ne čini isporuku robe u smislu članka 5.“. Sukladno članku 6. stavku 2. točka (a), to uključuje „korištenje robe koja čini dio imovine određenog poslovanja u privatne svrhe poreznog obveznika ili njegovih zaposlenika ili, općenitije, u svrhe koje nisu poslovnog karaktera, ako se porez na dodanu vrijednost na tu robu mogao u cijelosti ili djelomično odbiti“. Članak 6. stavak 3. omogućuje državama članicama da pod određenim okolnostima smatraju isporukom usluga uz naknadu isporuku usluga koju obavlja porezni obveznik u svrhu svog poslovanja, ako se porez na dodanu vrijednost na takvu uslugu, da je pruža drugi porezni obveznik, ne bi mogao u cijelosti odbiti.

8. (Fiktivne) transakcije iz članka 5. stavka 6., članka 7. te članka 6. stavaka 2. i 3. katkad se nazivaju „samoisporukama“.

9. Na temelju članka 11.A. stavka 1. točka (b) i (c), za isporuke iz članka 5. stavaka 6. i 7. oporezivi je iznos kupovna cijene robe ili slične robe ili, u odsutnosti kupovne cijene, cijena troška, koja se utvrđuje u vrijeme isporuke i, za isporuke iz članka 6. stavka 2., puni trošak pružanja usluge za poreznog obveznika.

10. Sukladno članku 17. stavku 1., pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti. Članak 17. stavak 2. određuje da, ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo od poreza koji je dužan platiti odbiti, međutim ostalim, PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik (članak 17. stavak 2. točka (a)) i PDV koji se mora platiti na temelju članka 5. stavka 7. točke (a) i članka 6. stavka 3. (članak 17. stavak 2. točka (c)).

11. Za robu i usluge koje porezni obveznik koristi u transakcijama u kojima ima pravo na odbitak PDV-a i u transakcijama u kojima nema pravo na odbitak, članak 17. stavak 5. određuje da „se odbija samo udio poreza na dodanu vrijednost koji se može pripisati prvim transakcijama“ (detaljna pravila nalaze se u članku 19.). Taj udio određuje se za sve transakcije koje obavlja porezni obveznik. Članak 20. određuje ispravljanje odbitaka u slučaju potrebe, posebice ako je odbitak bio viši ili niži od odbitka na koji je porezni obveznik imao pravo ili ako dođe do promjena imbenika korištenih za određivanje iznosa odbitka. Kod kapitalnih dobara ispravak se raspoređuje na razdoblje od pet godina. Kod nepokretne imovine razdoblje se može produljiti na najviše 20 godina.

Sudska praksa o samoisporukama u smislu članka 5. stavka 7. točke (a) Šeste direktive

12. U predmetu *Gemeente Vlaardingen*(3), gdje je tijelo lokalne vlasti sklopilo ugovor s nezavisnim izvođačem radi mijenjanja podloge na svojim sportskim igralištima („materijal stavljen na raspolaganje“) iz travnate u umjetnu, Sud je, među ostalim, utvrdio:

„25 Članak 5. stavak 7. točka (a) Šeste direktive odnosi se na slučajeve u kojima se mehanizam odbitka koji je načelno predviđen Šestom direktivom ne može primijeniti. Ako se roba koristi u svrhe gospodarske aktivnosti na koju se obračunava izlazni porez, na tu robu nužno se odbija ulazni porez kako bi se izbjeglo dvostruko oporezivanje. S druge strane, ako se roba koju stječe porezni obveznik koristi u svrhe izuzetih transakcija, ulazni porez nije moguće odbiti (vidjeti, među ostalim, presudu od 30. ožujka 2006., *Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Recueil*, str. I-3039., t. 24.; presudu od 12. veljače 2009., *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, Recueil*, str. I-7839., t. 28. i presudu od 16. veljače 2012., *Eon Aset Menidjunt, C-118/11, t. 44.*). [...] Članak 5. stavak 7. točka (a) Šeste direktive odnosi se i na slučaj kada nije moguće odbiti iznos ulaznog PDV-a od obračunatog izlaznog PDV-a, budući da je izlazna gospodarska aktivnost izuzeta od PDV-a.

26 Naime, [...] Članak 5. stavak 7. točka (a) Šeste direktive omogućavao je državama članicama da razviju svoje porezno pravo na način da poduzetnici koji zbog činjenice da se bave aktivnošću izuzetom od PDV-a ne mogu odbiti PDV koji su platili za stjecanje svoje poslovne robe ne budu stavljeni u lošiji položaj u odnosu na konkurente koji se bave istom aktivnošću, ali koriste robu koju su stekli bez plaćanja PDV-a na način da su robu sami proizveli ili, općenitije, da su je stekli ‚za vrijeme [svog] poslovanja‘. Kako bi se ti konkurenti podvrgnuli istom poreznom opterećenju kao i poduzetnici koji su svoju robu stekli od treće strane, Članak 5. stavak 7. točka (a) Šeste direktive pružio je državama članicama mogućnost da korištenje robe stečene za vrijeme poslovanja u svrhe izuzetih aktivnosti poslovanja tretiraju isporukom robe uz naknadu u smislu članka 2. stavka 1. i članka 5. stavka 1. Šeste direktive te da to korištenje podvrgnu PDV-u.

27 Kako bi se ta mogućnost mogla [...] koristiti na način koji doista uklanja sve nejednakosti u odnosu na PDV među poreznim obveznicima koji su svoju robu stekli od drugog poreznog obveznika i poreznih obveznika koji su je stekli za vrijeme svog poslovanja, pojmove ‚robu koja je proizvedena, izgrađena, izvađena, prerađena [...] za vrijeme tog poslovanja‘ valja tumačiti [...] na način da obuhvaćaju ne samo robu koju je u cijelosti proizveo, izgradio, izvadio ili preradio sam poduzetnik u pitanju nego i robu koju je izgradila, izvadila ili preradila treća strana od materijala koji joj je na raspolaganje stavio taj poduzetnik.“

13. Sud je presudio da se zajedno na temelju članka 5. stavka 7. točke (a) i članka 11.A. stavka 1. točke (b) Šeste direktive „korištenje poreznog obveznika, u svrhe gospodarske aktivnosti izuzete od PDV-a, sportskih igrališta u njegovom vlasništvu i koje je dao izmijeniti od treće osobe može podvrgnuti PDV-u izračunatom na osnovi zbroja troškova izmjene i vrijednosti zemljišta na kojem se nalazi igralište, ako porezni obveznik još nije platio PDV na tu vrijednost ili na te troškove i pod uvjetom da predmetno igralište nije obuhvaćeno izuzećem iz članka 13.B. točke (h) Šeste direktive“ (koje se odnosi na „isporuku neizgrađenog zemljišta osim građevinskog zemljišta“).

14. Prethodno, u točki 33. presude *Uudenkaupungin kaupunki*(4) Sud je utvrdio, u odnosu na aktivnosti tijela lokalne vlasti koje *nisu* isključene iz područja primjene PDV-a na temelju članka 4. stavka 5. Šeste direktive, da se „Članak 5. stavak 6. i Članak 6. stavak 2. primjenjuju samo u slučaju korištenja predmetne robe u privatne svrhe, ne i ako se roba koristi u druge svrhe u aktivnostima koje se ne oporezuju“.

Sudska praksa o raspodjeli imovine mješovite uporabe

15. Ustaljena sudska praksa o raspodjeli imovine mješovite uporabe na poslovnu i privatnu

imovinu nedavno je sažeta u predmetu Van Laarhoven(5):

„25 [...] kada se kapitalna dobra koriste i za poslovne i za privatne svrhe, porezni obveznik u svrhu PDV-a može birati (a) raspodijeliti sva ta dobra u svoju poslovnu imovinu, (b) zadržati ih sva u svojoj privatnoj imovini, isključujući ih pritom posve iz sustava PDV-a, ili (c) uključiti ih u svoju poslovnu imovinu u mjeri u kojoj se doista upotrebljavaju u poslovne svrhe (vidjeti presudu od 14. srpnja 2005., *Charles and Charles-Tijmens*, C-434/03, *Recueil*, str. I-7037., t. 23. i navedenu sudsku praksu i presudu od 14. rujna 2006., *Wollny*, C-72/05, *Recueil*, str. I-8297., t. 21.).

26 Ako porezni obveznik odabere tretirati kapitalna dobra koja se koriste i za poslovne i za privatne svrhe kao poslovnu imovinu, ulazni PDV na stjecanje te robe na temelno se odmah može u cijelosti odbiti (vidjeti gore navedene presude *Charles and Charles-Tijmens*, t. 24. i *Wollny*, t. 22.).(6)

27 Međutim, u takvom slučaju pravo odmah i u cijelosti odbiti PDV plaćen prilikom stjecanja dovodi do usporedne obveze plaćanja PDV-a na privatno korištenje te poslovne imovine (vidjeti gore navedene presude *Charles and Charles-Tijmens*, t. 30. i *Wollny*, t. 24.). Stoga članak 6. stavak 2. točka (a) Šeste direktive korištenje u privatne svrhe tretira na jednak način kao isporuku usluga uz naknadu, tako da porezni obveznik mora, na temelju članka 11.A. stavka 1. točke (c) iste direktive, platiti PDV na troškove povezane s tim korištenjem (vidjeti presudu od 8. svibnja 2003., *Seeling*, C-269/00, *Recueil*, str. I-4101., t. 42. i 43.).“

16. Prednost takvog postupanja za poreznog obveznika objašnjena je u nastavku u točki 74. mišljenja nezavisnog odvjetnika Jacobsa u predmetu *Charles and Charles-Tijmens*:

„[...] iako njegova privatna potrošnja podliježe PDV-u, kao i potrošnja svakog drugog privatnog potrošača, porezni obveznik u određenim slučajevima može koristiti određene porezne prednosti primjenom članka 5. stavka 6. i članka 6. stavka 2., s obzirom na to da, među ostalim:

- odbitak je neposredan, dok je oporezivanje odgođeno i stupnjevano tijekom razdoblja privatne potrošnje, omogućujući eventualnu korist od novčanog toka;
- PDV se obračunava na trošak korištene robe i usluga, što je vjerojatno niže od cijene po kojoj ih je mogla steći privatna osoba od drugog trgovca;
- kad je riječ o kapitalnim dobrima, uključujući nepokretnu imovinu, trošak poreznog obveznika pružanja 'usluge' korištenja robe ili imovine (a time i izlazni porez) može biti osobito nizak u odnosu na trošak stjecanja (a time i ulazni porez koji se može odbiti), time bi privatno korištenje zapravo bilo manje porezno opterećeno – a ta bi se prednost mogla povećati putem udjela privatnog korištenja.”

17. Međutim, u presudi *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (u daljnjem tekstu: *VNLTO*)(7) Sud je u bitnome smatrao da se načela koja uređuju mogućnost raspodjele kapitalnih dobara između poslovne i privatne imovine (odnosno između imovine korištene u svojstvu poreznog obveznika i imovine korištene u svojstvu privatne osobe) ne mogu prenijeti na slučaj u kojem porezni obveznik obavlja i gospodarske aktivnosti koje su obuhvaćene i negospodarske aktivnosti koje nisu obuhvaćene područjem primjene PDV-a. Posljedično, članak 6. stavak 2. i članak 17. stavak 2. Šeste direktive nisu bili primjenjivi na korištenje robe i usluga raspodijeljenih u poslovnu imovinu u svrhu transakcija koje nisu oporezive transakcije poreznog obveznika, budući da se PDV koji se mora platiti za stjecanje te robe i usluga i koji se odnosi na te transakcije nije mogao odbiti.

18. Za razliku od situacije u predmetu *Charles and Charles-Tijmens*, koja se odnosila na

„nepokretnu imovinu raspodijeljenu u poslovnu imovinu prije nego što je djelomično raspodijeljena u imovinu za privatno korištenje koja se po svojoj prirodi potpuno razlikuje od poslovanja poreznog obveznika“, situacija u predmetu VNLTO odnosila se na „transakcije koje nisu oporezive transakcije VNLTO-a, koje se sastoje od o?uivanja op?ih interesa njegovih ?lanova i koje se u ovom slu?aju ne mogu smatrati negospodarskim transakcijama, s obzirom na to da predstavljaju glavnu poslovnu djelatnost te udruge“. (8)

Nizozemsko pravo

19. Sukladno ?lanku 3. stavku 1. Wet op de Omzetbelasting (Zakon o porezu na promet; tekst koji je bio na snazi 2002.), isporuke robe obuhva?aju, me?u ostalim:

„(c) isporuku predmeta nepokretne imovine 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“. (9)

20. ?lanak 11. stavak 1. to?ka (a) podto?ka (1) istog zakona odre?uje da su od PDV-a izuzete, s jedne strane, isporuke nepokretne imovine i prienos prava kojima je ta imovina podvrgnuta, osim isporuka zgrada ili dijelova zgrada zajedno sa zemljištem na kojem su izgra?ene, izvršene najkasnije dvije godine nakon što su prvi put useljene i, s druge strane, isporuke gra?evinskog zemljišta.

21. Na temelju ?lanka 3. stavka 1. to?ke (a) Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting (Provedbene uredbe o porezu na promet; tekst koji je bio na snazi 2002.), javna tijela smatraju se poreznim obveznicima u odnosu na isporuke nepokretne imovine. (10)

22. Wet op het BTW-compensatiefonds (Zakon o fondu za naknadu PDV-a) stupio je na snagu 1. sije?nja 2003. ?lankom 2. osnovan je fond za naknadu PDV-a u okviru ministarstva financija. Na temelju ?lanka 3., tijela ure?ena javnim pravom imaju pravo na doprinos iz tog fonda radi financiranja poreza na promet koji im je obra?unat na robu i usluge koji se koriste u svrhe koje nisu poslovanje. ?lanak 13. stavak 1. to?ka (a) isklju?uje pravo na doprinos za isporuke u?injene prije stupanja zakona na snagu.

?injenice, postupak i prethodno pitanje

23. Gemeente 's-Hertogenbosch (op?ina 's-Hertogenbosch; u daljnjem tekstu: Gemeente) je tijelo lokalne vlasti i kao takvo na temelju ?lanka 4. stavka 5. Šeste direktive ne smatra se poreznim obveznikom u pogledu aktivnosti ili transakcija u kojima sudjeluje u svojstvu javnog tijela. Me?utim, ono obavlja i odre?ene oporezive i izuzete gospodarske aktivnosti ili transakcije.

24. Stoga je ono na?elno ovlašteno odbiti ulazni porez na robu i usluge ste?ene u svrhe svojih oporezivih gospodarskih aktivnosti, ali ne i na robu i usluge ste?ene u svrhe svojih aktivnosti u svojstvu javnog tijela ili u svrhe svojih izuzetih gospodarskih aktivnosti.

25. U 2000. Gemeente je naru?io izgradnju poslovne zgrade na vlastitom zemljištu. (11) Na njegovoj prijavi PDV-a za srpanj 2002. (prije uvo?enja fonda za naknadu PDV-a) iskazan je ulazni porez u iznosu od 287.999 eura u odnosu na gra?evinske radove. Gemeente je prvi put uselio u

zgradu 1. travnja 2003. (nakon uvođenja fonda).

26. Gemeente je zgradu koristio na sljedeći način: 94 % za aktivnosti u svojstvu javnog tijela (izvan područja primjene PDV-a i koje stoga ne daju pravo na odbitak ulaznog PDV-a), 5 % za oporezive gospodarske aktivnosti (koje podliježu PDV-u i daju pravo na odbitak ulaznog PDV-a) i 1 % za izuzete gospodarske aktivnosti (koje podliježu PDV-u i koje ne daju pravo na odbitak ulaznog PDV-a).⁽¹²⁾

27. Iz navoda Gemeentea proizlazi da je prvotno izabrao, u skladu sa sudskom praksom Suda o raspodjeli imovine mješovite uporabe⁽¹³⁾, raspodijeliti zgradu u svoju poslovnu imovinu s namjerom korištenja odbitka ulaznog PDV-a u cijelosti tijekom izgradnje. Međutim, kasnije je iz presude VNLTO⁽¹⁴⁾ utvrdio da u njegovom slučaju takva raspodjela nije moguća te je odustao od takvog pristupa.

28. Gemeente i dalje želi odbiti ukupan iznos od 287.999 eura ulaznog poreza na isporuke koje su mu obavljene u 2002., ali sada na temelju činjenice da je njegovo prvo useljenje u zgradu 2003. u biti predstavljalo oporezivu samoisporuku, u skladu s člankom 3. stavkom 1. točkom (h) Wet op de Omzetbelasting i člankom 5. stavkom 7. točkom (a) Šeste direktive; posljedično, Gemeente navodi da su mu ulazne isporuke iz 2002. izvršene u svrhu oporezive izlazne isporuke te da su davale pravo na neposredni odbitak u cijelosti.

29. Porezno tijelo ne slaže se s tom analizom. Ono smatra da se može odbiti svega 6 % ulaznog poreza obračunatog u 2002., koji se odnosio na udio aktivnosti Gemeentea obuhvaćene područjem primjene PDV-a.

30. Hoge Raad, pred kojim je pokrenut žalbeni postupak, predviđa četiri moguća tumačenja Šeste direktive⁽¹⁵⁾, ali nije siguran koje je pravilno. Stoga je Sudu postavio pitanje:

„Treba li članak 5. stavak 7. točka (a) Šeste direktive tumačiti na način da se isporukom uz naknadu smatra situacija prvog useljenja tijela lokalne vlasti u zgradu koju je izgradilo na vlastitom zemljištu i koju u postotku od 94 % koristi za svoje aktivnosti u svojstvu javnog tijela i u postotku od 6 % za svoje aktivnosti u svojstvu poreznog obveznika, što uključuje 1 % za izuzete gospodarske aktivnosti na koje se ne primjenjuje pravo na odbitak?“

Različitajala

31. Osim vlastite analize Hoge Raada koja je iznesena u rješenju kojim se upućuje prethodno pitanje, pisana očitovanja podnijeli su Gemeente, grčka i nizozemska vlada te Komisija, koji su se svi ujedno i usmeno očitovali na raspravi 22. siječnja 2014.

32. Sudu su u bitnome predložena dva općenita stajališta.

33. Prvo stajalište (koje ću nazvati „stajalište samoisporuke“ i koje obuhvaća tri od mogućih pristupa što ih je izložio Hoge Raad) pretpostavlja da je predmet u glavnom postupku obuhvaćen područjem primjene članka 5. stavka 7. točke (a) Šeste direktive. S tom se pretpostavkom slažu i grčka i nizozemska vlada, a ona također predstavlja temelj stajališta koje sada zastupa Gemeente.

34. Drugo stajalište (koje ću nazvati „stajalište raspodjele“) pretpostavlja da je u 2002. Gemeente raspodijelio zgradu među svoju poslovnu i privatnu imovinu, određujući na taj način položaj u odnosu na PDV, te da se ne primjenjuje članak 5. stavak 7. točka (a). To stajalište podržava Komisija i čini se da je riječ o stajalištu koje je prvotno zauzeo Gemeente. Ono, međutim, nije potpuno neovisno o stajalištu samoisporuke; pod određenim okolnostima moguće je

kombinirati ta dva stajališta (vidjeti donju točku 39.).

35. U skladu sa stajalištem samoispоруke, valja smatrati da je Gemeente u 2002. sam „proizveo“ zgradu (jer je na raspolaganje stavio zemljište i originalno pročelje konačne zgrade, pribavljajući ostatak robe i usluga izvana) te da ju je potom prilikom prvog useljenja 2003. „isporučio“ sam sebi, u smislu članka 5. stavka 7. točke (a) Šeste direktive.

36. U prvoj varijanti tog stajališta Hoge Raada 6 % PDV-a obračunatog na usluge iz 2002. trebalo bi se moći odbiti, što predstavlja mjeru u kojoj se zgrada konačno koristila u poslovne svrhe. Samoispорuku iz 2003. stoga treba ignorirati u odnosu na svrhe obračuna i odbitka PDV-a jer se odnosila samo na isti (zanemariv) postotak korištenja zgrade u poslovne svrhe. Ova se varijanta ne podržava ni u jednom očitovanju podnesenom Sudu.

37. U drugom od triju stajališta Hoge Raada PDV na isporuke iz 2002. mogao bi se u cijelosti odbiti s obzirom na njihovo korištenje za oporezive izlazne isporuke, odnosno samoispорuku iz 2003., na koju bi se također trebao u cijelosti obračunati PDV. Potom, 5 % PDV-a na samoispорuku (što predstavlja 5 % oporezive gospodarske aktivnosti) moglo bi se odbiti, a 95 % (što predstavlja 94 % aktivnosti u svojstvu javnog tijela i 1 % izuzetih gospodarskih aktivnosti) ne bi se moglo odbiti. To odgovara stajalištu koje sada zastupa Gemeente. Komisija to također prihvaća kao moguće u analizu, ali mu ne daje prednost. Međutim, sukladno stajalištu Komisije, ako se ova varijanta o stajalištu samoispорuke pokaže točnom, valjalo bi je kombinirati sa stajalištem raspodjele, smatrajući kasnije Gemeenteovo korištenje zgrade u svrhe svojih aktivnosti u svojstvu javnog tijela korištenjem u svrhe različitom od „poslovanja“ Gemeentea u smislu Šeste direktive i na taj način oporezivom isporukom usluga uz naknadu u skladu s člankom 6. stavkom 2. te direktive.

38. U trećoj varijanti Hoge Raada samoispорuku iz 2003. valjalo bi smatrati oporezivom isporukom samo u mjeri u kojoj se zgrada koristila u poslovne svrhe, odnosno 6 %; posljedično, samo bi se toliki udio ulaznog poreza na isporuke iz 2002. mogao odbiti. Ta varijanta, široko gledano, odgovara stajalištima grčke i nizozemske vlade.

39. Sukladno stajalištu raspodjele, valja smatrati da je Gemeente isporuke iz 2002. stekao izvana i da ih je raspodijelio (i zgradu u koju su uključene) u svoju poslovnu imovinu, čime je omogućen odbitak ulaznog PDV-a u cijelosti. Nakon što je potom koristio zgradu u omjeru od 94 % u svrhe u odnosu na koje je postupao kao osoba koja nije porezni obveznik i stoga kao krajnji potrošač, Gemeente bi sebi trebao obračunati PDV koji nije moguće odbiti na trošak stavljanja zgrade na raspolaganje u te svrhe, sukladno članku 6. stavku 2. točki (a) Šeste direktive. U odnosu na preostalih 6 % izvornog odbitka, trebalo bi ga raspodijeliti na 1 % korištenja za izuzete gospodarske transakcije i 5 % korištenja za oporezive transakcije. Komisija podredno smatra da bi ovo stajalište trebalo primijeniti s obzirom na samoispорuku iz 2003., u skladu s člankom 5. stavkom 7. točkom (a), ako se ustanovi da je takva isporuka obavljena (vidjeti gornju točku 37.).

40. Stajalište raspodjele kao takvo Hoge Raad nije predvidio, no ipak smatra mogućim da se članak 5. stavak 7. točka (a) Šeste direktive uopće ne može primijeniti, s obzirom na to da ne postoji odredba o bilo kakvom mehanizmu odbitka za javna tijela koji se odnosi na taj članak; ako bi to bilo tako, postojala bi, naravno, mogućnost prihvatanja stajališta raspodjele. To stajalište, međutim, predstavlja analizu kojoj prednost daje Komisija te prema svemu sudeći odgovara izvornom glavnom argumentu Gemeentea. Problem – koji posebno naglašava nizozemska vlada, ali koji priznaje i Gemeente – jest je li, sukladno presudi u predmetu VNLTO, moguće primijeniti sudsku praksu Suda o raspodjeli između poslovne i privatne imovine u okolnostima kao što su one u glavnom postupku. Komisija smatra da taj problem ne postoji. (16)

Analiza

Važnost fonda za naknadu PDV-a

41. Iz očitovanja u ovom predmetu proizlazi da su razlozi zbog kojih Gemeente zastupa sadašnje stajalište povezani s uvođenjem fonda za naknadu PDV-a 1. siječnja 2003. Opterećenje PDV-om koji se ne može odbiti nastalo 2003. zadovoljavalo je uvjete za naknadu iz tog fonda, što nije bio slučaj u odnosu na slučajno opterećenje nastalo 2002. Stoga se čini da bi u Gemeenteovu interesu bilo da se PDV obračunat na isporuke iz 2002. može u cijelosti odbiti, a da je PDV koji se ne može odbiti obračunat samo u 2003.

42. Na temelju informacija iz spisa predmeta, međutim, u početku nije bilo jasno u kojoj bi mjeri postojanje fonda za naknadu PDV-a moglo biti relevantno za analizu prethodnog pitanja. Činilo se mogućim da bi naknada iz tog fonda mogla iznositi koliko i odbitak, narušavajući na taj način funkcioniranje zajedničkog sustava PDV-a.

43. Ta je sumnja uglavnom otklonjena na raspravi. Koliko mi je sada poznato stanje stvari, financiranje tijela lokalne vlasti u Nizozemskoj od središnje vlade uglavnom je osigurano putem Gemeentefonds („općinski fond“), kojem se tijela lokalne vlasti mogu obratiti kako bi nadoknadila svoje troškove, što je podvrgnuto ograničenjima određenima na temelju određenih kriterija, uključujući njihovu veličinu i stanovništvo. Do kraja 2002. tijela lokalne vlasti primala su paušalne naknade iz tog fonda s obzirom na svoje ukupne izdatke, uključujući, ovisno o slučaju, i PDV. Fond za naknadu PDV-a izdvojen je iz fonda 2003. – što je uzrokovalo da se PDV sada tretira odvojeno od potrošnje izuzete od PDV-a – kako bi se osiguralo da se ukupan PDV na isporuke stekene u svrhe aktivnosti u svojstvu javnog tijela, i koje se stoga ne nalaze u području primjene PDV-a, i samo takav PDV, može nadoknaditi. Taj sustav, kako je na raspravi pojasnila nizozemska vlada i podržala Komisija, nije porezna nego proračunska mjera, jednostavno stvorena kako bi osigurala odgovaranje financiranje troškova tijela lokalne vlasti i uklonila neusklađenost u troškovima između usluga pruženih u okviru samih tijela i vanjskih usluga.

44. Ako je to shvaćanje točno, čini mi se da ne bi došlo do očitog nesklada u sustavu PDV-a između situacije u kojoj je Gemeente mogao tretirati isporuke iz 2002. kao ulazne isporuke za oporezivu samoisporuku iz 2003. i situacije u kojoj to ne bi mogao. U prvom slučaju PDV koji treba platiti na te ulazne isporuke mogao bi se odbiti u 2002. te ne bi bio uzet u obzir u svrhe naknade iz općinskog fonda te godine, dok bi se za PDV koji treba platiti na samoisporuku mogla dobiti naknada iz fonda za naknadu PDV-a u 2003. U drugom slučaju, trošak koji uključuje PDV uzео bi se u obzir prilikom izračuna naknade iz općinskog fonda 2000., a PDV se ne bi trebao plaćati 2003.

45. U takvim okolnostima više neću razmatrati važnost fonda za naknadu PDV-a i predlažem da ni Sud to ne čini. Međutim, ako bi nacionalni sud smatrao da bi korištenje fonda za naknadu PDV-a moglo uzrokovati nesklad u sustavu PDV-a, morao bi uzeti u obzir taj učinak i, ako je potrebno, postaviti Sudu bilo koje dodatno pitanje u tom smislu.

Konačni ishod

46. Gemeenteu je u 2002. obračunat ulazni PDV na isporuke koje je stekao za konačnu svrhu korištenja poslovne zgrade u omjeru od 94 % za aktivnosti u svojstvu javnog tijela (izvan područja primjene PDV-a i koje stoga ne daje pravo na odbitak ulaznog PDV-a), 5 % za oporezive aktivnosti (koje podliježu PDV-u i daju pravo na odbitak ulaznog PDV-a) i 1 % za izuzete aktivnosti (koje podliježu PDV-u i koje ne daje pravo na odbitak ulaznog PDV-a).

47. Konačno stoga, jedini ishod sukladan Šestoј direktivi može biti onaj u kojem postoji mogućnost odbitka u odnosu na 5 % korištenja zgrade u svrhe oporezivih izlaznih isporuka, ali ne

u odnosu na ostatak.(17)

48. Proizlazi da se Hoge Raad i svi koji su podnijeli o?itovanja Sudu slažu kad je rije? o tom kona?nom rezultatu.

49. Problem se krije u odre?ivanju kako to to?no posti?i na temelju razli?itih odredaba Šeste direktive i sudske prakse Suda koja ih tuma?i, oko ?ega ne postoji jedinstven sporazum.

Važnost presude VNLTO

50. Prvo pitanje mora biti, prema mojem mišljenju, je li stajalište raspodjele isklju?eno presudom Suda u predmetu VNLTO.(18) Ako jest, to stajalište više ne treba razmatrati. Ako pak nije, i dalje ?e biti potrebno ustanoviti može li se primijeniti stajalište samoisporuke te, ako može, ispitati u kojoj se mjeri dva stajališta me?usobno poklapaju.

51. ?itaju?i presudu VNLTO, teško mi je ne složiti se s Gemeenteom i nizozemskom vladom da je Sud zapravo presudio da se, ako poslovanje poreznog obveznika uklju?uje obje transakcije (bilo oporezive ili izuzete) – one koje su obuhva?ene podru?jem primjene PDV-a i transakcije koje se nalaze izvan tog podru?ja primjene – ne primjenjuju mogu?nost i mehanizam iz sudske prakse o raspodjeli kapitalnih dobara mješovite uporabe. Iako bi obrazloženje presude moglo biti potpunije i jasnije, ?ini se da odgovara potpunijoj analizi nezavisnog odvjetnika Mengozzija u to?kama 20. do 57. njegovog mišljenja u tom predmetu. I potpuno se slažem s time da nije o?ito da se re?enica „privatne svrhe [...] ili [...] [korištenje] za svrhe koje nisu poslovnog karaktera“ u ?lanku 6. stavku 2. to?ki (a) Šeste direktive odnosi na korištenje u svrhe poslovanja, ali koje nisu obuhva?ene podru?jem primjene PDV-a.

52. Predmet VNLTO odnosio se na udrugu poljoprivrednih poduzetnika koja se financirala iz ?lanarine ?lanova i koja je promicala interese poljoprivrednog sektora u dijelovima Nizozemske. Ta aktivnost, koja se na?elno financirala iz ?lanarina, a ne iz odre?enih pristojbi, nije se obavljala uz naknadu te stoga nije bila obuhva?ena podru?jem primjene PDV-a. Me?utim, VNLTO je svojim ?lanovima i tre?im osobama tako?er pružao individualne usluge za koje je izdavao ra?une i koje su predstavljale isporuke uz naknadu u podru?ju primjene PDV-a. Pitanje koje je ispitivao Sud jest može li se ?lanak 6. stavak 2. to?ka (a) Šeste direktive primijeniti na korištenje u svrhu transakcija koje nisu obuhva?ene podru?jem primjene PDV-a robe i usluga koje stekne VNLTO i raspodijeli u svoju poslovnu imovinu. Odgovor je bio negativan. Predmetne transakcije nisu se mogle smatrati negospodarskim transakcijama, „s obzirom na to da ?ine glavnu poslovnu svrhu te udruge“.(19)

53. Ovaj se predmet odnosi na tijelo lokalne vlasti koje se ne smatra poreznim obveznikom u odnosu na aktivnosti ili transakcije koje obavlja u svojstvu javnog tijela i koje stoga nisu bile obuhva?ene podru?jem primjene PDV-a. Proizlazi da te aktivnosti predstavljaju njegovu „glavnu poslovnu svrhu“. Nadalje, ono pruža oporezive i izuzete usluge, ali koje su obuhva?ene podru?jem primjene PDV-a i u odnosu na koje bi se trebalo smatrati poreznim obveznikom.

54. ?ini mi se da bi se isto na?elo trebalo primijeniti u obama slu?ajevima.

55. U tom stajalištu nisu me razuvjerili argumenti Komisije sukladno kojima se VNLTO odnosio na usluge, dok se predmetni slu?aj odnosi na kapitalna dobra; da u VNLTO-u relevantne aktivnosti ili transakcije nisu bile obuhva?ene podru?jem primjene PDV-a jer nije bilo odre?ene naknade, dok je u predmetnom slu?aju to zato što Gemeente ne treba smatrati poreznim obveznikom; i da je u presudi Uudenkaupungin kaupunki(20) Sud prihvatio da je mogu?nost raspodjele kapitalnih dobara mješovite uporabe u poslovnu imovinu bila mogu?a javnim tijelima.

56. Prvo, presuda Suda i njezino obrazloženje u predmetu VNLTO jasno su se pozivali na

„robu i usluge“ te ne vidim nikakvu naznaku da bi se „roba“ trebala smatrati samo „robom osim kapitalnih dobara“, dok je analiza nezavisnog odvjetnika Mengozzija došla do jasnog stajališta⁽²¹⁾ da članak 6. stavak 2. točka (a) Šeste direktive nije bio primjenjiv u okolnostima u tom predmetu, čak ni u odnosu na kapitalna dobra. Drugo, ne smatram da razlog zbog kojeg aktivnosti ili transakcije nisu obuhvaćene područjem primjene PDV-a može biti relevantan za određivanje predstavljaju li one „svrhe koje nisu poslovnog karaktera“; ono što je bitno, sukladno VNLTO-u, jest predstavljaju li one „glavnu poslovnu svrhu“ dotičnog subjekta. Konačno, u presudi Uudenkaupungin kaupunki ne nalazim naznaku da bi Sud ondje podržavao stajalište da je mogućnost raspodjele kapitalnih dobara mješovite uporabe u poslovnu imovinu moguća javnim tijelima. Točka 34. te presude, a na koju se poziva Komisija, sastavljena je od općenitih pojmova i time se općenitog prigovora finske vlade, dok je u točki 33. Sud jasno naveo da se „članak 5. stavak 6. i članak 6. stavak 2. primjenjuju samo kada se predmetna roba koristi u privatnoj uporabi, ne i ako se roba koristi u drugoj uporabi u neoporezivoj aktivnosti“.

57. Stoga sam mišljenja da u okolnostima ovog slučaja Gemeente nije bio ovlašten koristiti mogućnost raspodjele poslovne zgrade u svoje aktivnosti u svojstvu poreznog obveznika i potom korištenje zgrade za aktivnosti u svojstvu javnog tijela tretirati kao oporezivu isporuku usluga uz naknadu.

Članak 5. stavak 7. točka (a) Šeste direktive

58. Nužno je razmotriti primjenjuje li se članak 5. stavak 7. točka (a) Šeste direktive i, ako se primjenjuje, s kojim učinkom.

59. Ta odredba državama članicama nudi mogućnost izbora. Međutim, slažem se s nizozemskom vladom da, jednom kad država članica iskoristi tu mogućnost – kao što je to slučaj s Nizozemskom – predmetni tretman PDV-a mora se primjenjivati u svakoj situaciji koja udovoljava kriterijima iz te odredbe, sukladno načinu na koji su preneseni u nacionalno pravo. Obrnuto, naravno, ne može se primijeniti u okolnostima koje ne zadovoljavaju te kriterije.

60. Pitaju li članak 3. stavak 1. točku (h) Wet op de Omzetbelasting u odnosu na članak 5. stavak 7. točku (a) Šeste direktive i primjenjivu sudsku praksu, smatram da se, ako porezni obveznik (a) proizvodi robu za vrijeme svog poslovanja (ili stavlja na raspolaganje materijal, uključujući zemljište, za proizvodnju robe po narudžbi) i (b) koristi robu proizvedenu u svrhe svog poslovanja te kada (c) se PDV na takvu robu, da je ona bila u cijelosti nabavljena od drugog poreznog obveznika, ne bi mogao u cijelosti odbiti, korištenje te robe u svrhe poslovanja mora smatrati oporezivom isporukom.

61. Ta su tri uvjeta kumulativna: ako su svi ispunjeni, korištenje u svrhe poslovanja mora se smatrati oporezivom isporukom; ako pak nisu ispunjeni, ne mora.

62. Zbog toga mi se, *prima facie*, da su u predmetu Gemeente ti uvjeti ispunjeni. Poslovna zgrada izgrađena je po narudžbi, koristeći (među ostalim) zemljište i prostore koje je na raspolaganje stavio Gemeente – situacija koja se može usporediti sa situacijom u predmetu Gemeente Vlaardingen. Također mislim da se treba smatrati izgrađenom za vrijeme poslovanja Gemeentea i korištenom u svrhe tog poslovanja; značenje „poslovanja“ u članku 5. stavku 7. točki (a) Šeste direktive mora biti jednako onome u članku 6. stavku 2., u usporednim kontekstima samoisporuke. Stoga što je zgrada korištena i u svrhe koje nisu oporezive transakcije, ulazni PDV ne bi se mogao u cijelosti odbiti da je nabavljen od drugog poreznog obveznika.

63. Postavlja se pitanje je li ta *prima facie* analiza dovedena u pitanje jer je samo 6 % korištenja zgrade bilo u svrhe poslovanja Gemeentea kao poreznog obveznika.

64. Smatram da nije. ?lanak 5. stavak 7. to?ka (a) Šeste direktive odnosio se na otklanjanje narušavanja tržišnog natjecanja koje proizlazi iz ?injenice da bi, u slu?ajevima kad se ulazni porez ne može u cijelosti odbiti, oni koji proizvode vlastite ulazne proizvode uživali prednost pred onima koji iste ulazne proizvode moraju stjecati izvana, osim ako bi se u obama slu?ajevima ulazni proizvodi oporezivali na isti na?in. Taj problem ne ovisi o specifi?nim vrijednostima. Stoga stupanj prednosti nije odre?uju?i faktor. U svakom slu?aju, ne može se odrediti u omjeru: prednost od 6 % velikog iznosa PDV-a može biti ve?a od prednosti od 94 % manjeg iznosa.

65. Posljedi?no, ?ini mi se da se Gemeenteovo zaposjedanje zgrade (neovisno o ?injenici kad se taj doga?aj to?no dogodio) nakon njezine izgradnje pomo?u elemenata koje je Gemeente stavio na raspolaganje mora smatrati oporezivom samoisporukom u smislu ?lanka 5. stavka 7. to?ke (a) Šeste direktive.

66. Klju?no je, me?utim, imati na umu da se takav tretman ne primjenjuje ako su isporuke jednostavno ste?ene u cijelosti od drugog poreznog obveznika i potom korištene u odre?enu svrhu, kakva god ona bila. Unutar zajedni?kog sustava PDV-a ne postoji razlog koji može opravdati tretiranje jedne te iste isporuke prvo kao stjecanja (oporezovana u cijelosti i za koju se ulazni porez može u cijelosti odbiti), a potom kao samoisporuke (oporezovana u cijelosti i, ovisno o slu?aju, za koju se ulazni porez može djelomi?no odbiti ili se ne može odbiti), umjesto kao jedinstvene isporuke koja je oporezovana u cijelosti i, ovisno o slu?aju, za koju se ulazni porez može djelomi?no odbiti ili se ne može odbiti. Stoga, ako bi porezni tretman o kojem je rije? u glavnom postupku uklju?ivao samo isporuke robe i usluga koje su obavili Gemeenteovi vanjski izvo?a?i, neovisno o elementima kona?ne zgrade koje je sam Gemeente stavio na raspolaganje, ?lanak 5. stavak 7. to?ka (a) Šeste direktive ne bi se mogao primijeniti.(22)

67. Takav je tretman prikladan (i obavezan) samo ako i u mjeri u kojoj su ispunjeni svi uvjeti iz ?lanka 5. stavka 7. to?ke (a) Šeste direktive. Stoga se ne može primijeniti isklju?ivo na isporuke robe i usluga koje je obavio Gemeenteov vanjski izvo?a? ili koje su obavili Gemeenteovi vanjski izvo?a?i. Samoisporuka se mora odnositi na cijelu isporuku, nužno uklju?uju?i zemljište i postoje?e pro?elje. Kada to ne bi bilo tako, ne bi bilo Gemeenteova doprinosa i cijela bi transakcija bila podvrgnuta tretmanu obi?nih pravila. Posljedi?no, iznos PDV-a koji bi Gemeente trebao platiti u odnosu na samoisporuku mora se izra?unati na osnovi ukupne kupoprodajne cijene (a ako nije mogu?e, nabavne cijene u vrijeme isporuke) svakog pojedinog elementa zemljišta i zgrade, u skladu s ?lankom 11.A. stavkom 1. to?kom (b) Šeste direktive – pod uvjetom da PDV na te elemente nije ve? bio obra?unat.(23)

68. Pod pretpostavkom da se ?lanak 5. stavak 7. to?ka (a) Šeste direktive može i mora primijeniti na isporuku zgrade kao cjeline, slo?ila bih se s Gemeenteom da bi zapravo trebalo dati prednost drugoj predloženoj varijanti tog stajališta Hoge Raada (vidjeti gornju to?ku 37.), a koju tako?er prihva?a Komisija, iako joj ne daje prednost.

69. ?lanak 5. stavak 7. to?ka (a) Šeste direktive odnosi se na to da „porezni obveznik koristi u svrhu svog poslovanja“, na?elno, robu proizvedenu u okviru vlastitog poslovanja. Ako je tako, takvo korištenje može se tretirati (a u zemljama ?lanicama koje su koristile predvi?enu mogu?nost mora se tretirati) kao isporuka uz naknadu u smislu ?lanka 2. stavka 1. iste direktive, koje stoga podliježe PDV-u. Ta odredba ne predvi?a ni korištenje te robe djelomi?no u svrhu poslovanja poreznog obveznika i djelomi?no izvan podru?ja primjene sustava PDV-a ni tretman tog korištenja kao djelomi?no isporuke uz naknadu i djelomi?no isporuke bez naknade. Naime, svrhe u koje se isporuka koristi na?elno nisu relevantne za pitanje je li isporuka oporeziva ili nije (premda su važne za pitanje može li se odbiti PDV obra?unat na isporuku).

70. Stoga, u slu?aju samoisporuke poput one iz ?lanka 5. stavka 7. to?ke (a), ta je isporuka

nužno oporeziva transakcija u cijelosti, osim ako je djelomično ili u cijelosti izuzeta od PDV-a.

71. U predmetnom slučaju nema naznake bilo kakvog izuzeća koje bi se moglo primijeniti na samoisporku poslovne zgrade.

72. S obzirom na to, mora se tretirati kao Gemeenteova izlazna transakcija koja je oporeziva u cijelosti. Proizlazi da se bilo koji i sav ulazni PDV na isporuke koje je stekao Gemeente u svrhe te oporezive izlazne transakcije mora moći odbiti sukladno članku 17. stavku 2. Šeste direktive.

73. Međutim, u odnosu na samu samoisporku, Gemeente će morati platiti PDV na ukupnu vrijednost transakcije. Nadalje, sukladno članku 17. stavku 2. i članku 5. Šeste direktive, u mjeri u kojoj se zgrada koristi za oporezive transakcije Gemeentea (5 % u predmetnom slučaju), on može odbiti taj ulazni porez od izlaznog poreza koji mora prijaviti poreznom tijelu. Za ostatak od 95 %, u odnosu na korištenje za druge transakcije, odbitak nije moguć.

74. Da zaključim, tumačenje koje predlažem u ovom predmetu dovelo bi do sljedećeg rezultata. Prvo useljenje Gemeentea u njegovu zgradu 2003. valja smatrati isporukom uz naknadu i oporezivi iznos treba izračunati, u skladu s člankom 11.A. stavkom 1. točkom (b) navedene direktive, za ukupnu vrijednost isporuke, uključujući i vrijednost zemljišta, pod uvjetom da PDV prije nije bio obračunat na to zemljište. Gemeente može odbiti ulazni PDV na sve isporuke koje je stekao u tu svrhu, ovisno o slučaju, uključujući i ulazni PDV na zemljište, kada prijavljuje PDV koji treba platiti na tu isporuku koja se smatra isporukom uz naknadu. Kada koristi zgradu za daljnje isporuke za vrijeme svog poslovanja, od izlaznog poreza na te isporuke, sukladno članku 17. stavku 2. i članku 5. Šeste direktive, može odbiti samo onoliki omjer PDV-a koji treba platiti za isporuku koja se smatra isporukom uz naknadu sukladno članku 5. stavku 7. točki (a) Šeste direktive, što odgovara korištenju zgrade za oporezive transakcije, odnosno, u okolnostima u glavnom postupku, 5 %.

Zaključak

75. S obzirom na sva prethodno navedena razmatranja, smatram da Sud na pitanje koje je postavio Hoge Raad treba odgovoriti na sljedeći način:

Članak 5. stavak 7. točka (a) Šeste direktive Vijeća broj 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 treba tumačiti na način da se primjenjuje na situaciju prvog useljenja tijela lokalne vlasti u zgradu koju je izgradilo na vlastitom zemljištu i koju koristi u postotku od 94 % za svoje aktivnosti u svojstvu javnog tijela i u postotku od 6 % za svoje aktivnosti u svojstvu poreznog obveznika, što uključuje 1 % za izuzete gospodarske aktivnosti na koje se ne primjenjuje pravo na odbitak.

1 – Izvorni jezik: engleski

2 – Šesta direktiva Vijeća broj 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.; u daljnjem tekstu: Šesta direktiva). Šesta direktiva bila je na snazi u vrijeme nastanka činjenica u glavnom postupku, ali je u međuvremenu zamijenjena, bez znatnih izmjena, 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.).

3 – Presuda od 8. studenoga 2012., C-299/11

4 – Navedena u t. 25. presude Gemeente Vlaardingen, t. 12. gore.

5 – Presuda od 16. veljače 2012., C-594/10. Također vidjeti presudu od 23. travnja 2009., Puffer, *Recueil*, str. I-3251., t. 39. i prateće točke.

6 – To je stajalište izmijenjeno člankom 168.a stavkom 1. Direktive 2006/112, uvedenim s ušinkom od 1. siječnja 2011. Direktivom Vijeća 2009/162/EU od 22. prosinca 2009. o izmjeni pojedinih odredaba Direktive 2006/112 (SL 2010 L 10, str. 14.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 330.), na temelju kojeg: „U slučaju nepokretne imovine koja sačinjava dio poslovne imovine poreznog obveznika i koja se koristi i za potrebe posla tog poreznog obveznika i u njegove privatne svrhe ili njegovih djelatnika ili općenito u druge svrhe osim poslovnih, PDV na iznos vrijednosti takve imovine izvodi se [...] samo za dio uporabe te imovine u poslovne svrhe dotičnog poreznog obveznika.“ Sukladno članku 168.a stavku 2., države članice mogu primijeniti isto pravilo na drugu robu. Međutim, novi propisi ne primjenjuju se u glavnom postupku *ratione temporis*.

7 – Navedena u t. 25. presude Gemeente Vlaardingen (t. 12. gore), t. 26. do 40. Vidjeti također presudu od 13. ožujka 2008., *Securenta*, C-437/06, *Recueil*, str. I-1597., t. 26. do 31.

8 – Točka 39. presude.

9 – Članak 3. stavak 1. točka (h) temelji se na članku 5. stavku 7. točki (a) Šeste direktive.

10 – Sukladno članku 4. stavku 5. drugom podstavku Šeste direktive.

11 – Sukladno navodima Gemeentea, to je uključivalo rušenje postojeće zgrade osim njezinog pročelja, nakon čega je uslijedila nova izgradnja iza pročelja.

12 – Proizlazi da su ovakvu podjelu dogovorili Gemeente i porezno tijelo.

13 – Vidjeti t. 15. gore.

14 – Vidjeti t. 17. gore.

15 – Vidjeti t. 35. do 38. dolje

16 – Vidjeti t. 55. i prateće točke, dolje

17 – Vidjeti također presudu *Securenta* koja se spominje u bilj. 7., t. 37.

18 – Vidjeti t. 17. i 18. gore

19 – Presuda VNLTO, navedena u t. 25. presude Gemeente Vlaardingen (t. 12. gore), t. 39.

20 – Navedeno u t. 25. presude Gemeente Vlaardingen, t. 12. gore.

21 – Točka 57. mišljenja.

22 – Vidjeti također bilj. 10. mišljenja nezavisnog odvjetnika Mazák u predmetu Gemeente Vlaardingen, naveden u bilj. 3. gore i, *a contrario*, t. 27. presude u istom predmetu.

23 – Vidjeti presudu Gemeente Vlaardingen, navedenu u bilj. 3 gore, t. 30. i prateće točke.