



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
PAOLA MENGOZZIJA
od 15. listopada 2015.¹

Predmet C-128/14

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

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske, Nizozemska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Šesta direktiva o PDV-u – Članak 5. stavak 7. točka (a) – Oporezive transakcije – Korištenje za potrebe poduzetnikova poslovanja dobara stečenih u okviru tog poslovanja – Izjednačavanje s naplatnom isporukom – Porezna osnovica – Članak 11. slovo A stavak 1. točka (b) – Cijena troška – Plaćeni i odbijeni porez na dodanu vrijednost – Pravo dugotrajnog zakupa – Godišnja zakupnina“

1. U ovom predmetu, koji se odnosi na zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske) u pogledu tumačenja Šeste direktive 77/388/EEZ², od Suda se traži da ponovno ponudi objašnjenja u vezi s određivanjem porezne osnovice za transakcije koje se smatraju „internom isporukom“.

2. Riječ je o transakcijama s pomoću kojih se porezni obveznici za potrebe svojeg poslovanja koriste robom za koju nisu platili porez na dodanu vrijednost (PDV) jer su je proizveli sami ili su je, općenito, dobili „interno“ u okviru svojeg poslovanja³. Kako bi se izbjeglo da ti porezni obveznici uživaju porezne pogodnosti, Šestom direktivom daje se državama članicama mogućnost – koja je preuzeta i u Direktivi 2006/112/EZ⁴ – da s internim isporukama, ako se robom koristilo za potrebe obavljanja aktivnosti poduzetnika izuzetih od plaćanja PDV-a, postupaju kao s naplatnom isporukom robe te da se, na taj način, na takvu uporabu primijeni PDV. Sud je u više navrata imao priliku baviti se pitanjima koja se odnose na sustav PDV-a za takvu vrstu transakcija⁵.

1 – Izvorni jezik: francuski

2 – Direktiva Vijeća 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 L 145, str. 1.), (u daljnjem tekstu: Šesta direktiva)

3 – Takva vrsta transakcija opisana je na različite načine, kao što su „isporuke samome sebi“, „slične isporuke“, „integracijske isporuke“ ili „isporuke za potrebe poslovanja“. Međutim, zbog činjenice da se roba dobila i upotrebljavala interno, u okviru djelatnosti poduzetnika, bolje je upotrebljavati izraz „interna isporuka“.

4 – Direktiva Vijeća od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kojom je od 1. siječnja 2007. stavljena izvan snage i zamijenjena Šesta direktiva (vidjeti osobito članak 18. točku (a) Direktive 2006/112).

5 – Vidjeti presude Gemeente Leusden i Holin Groep (C-487/01 i C-7/02, EU:C:2004:263, t. 90. i sljedeće); Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698); Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188), kao i Property Development Company (C-16/14, EU:C:2015:265).

3. Prethodna pitanja istaknuta u ovom predmetu ulaze u okvir spora između poduzetnika, Het Oudeland Beheer BV (u daljnjem tekstu: Oudeland), i Staatssecretaris van Financiën (porezna uprava) u pogledu rješenja o ponovnom razrezu PDV-a za oporezivanje složene transakcije u vezi s nekretninama koja obuhvaća zasnivanje prava dugotrajnog zakupa zemljišta i objekta u izgradnji smještenog na tom zemljištu, dovršetak izgradnje i njegovo davanje u zakup.

4. Sud koji je uputio zahtjev želio bi u bitnome znati mogu li zasnivanje prava dugotrajnog zakupa i troškovi dovršetka izgradnje objekta, za koje je Oudeland već platio PDV, iako je uživao pravo na odbitak, biti uključeni u poreznu osnovicu za internu isporuku koja podrazumijeva davanje u zakup objekta kao poslovne zgrade. Ako je to slučaj, taj bi sud također želio znati na koji se način treba odrediti vrijednost prava dugotrajnog zakupa radi navedenog oporezivanja.

I – Pravni okvir

A – Pravo Unije

5. Uzimajući u obzir datum nastanka činjenica u glavnom postupku, na njega se i dalje primjenjuje Šesta direktiva, iako je od 1. siječnja 2007. stavljena izvan snage i zamijenjena Direktivom 2006/112.

6. Općenito, PDV se primjenjuje na naplatne isporuke robe na području države koje obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav⁶.

7. Člankom 5. stavkom 1. Šeste direktive isporuka robe definira se kao „prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik” [neslužbeni prijevod]. Člankom 5. stavkom 3. točkom (b) iste direktive državama članicama daje se mogućnost da materijalnom imovinom smatraju „stvarna prava koja njihovu imatelju daju pravo na korištenje nepokretne imovine” [neslužbeni prijevod]. U smislu stavka 5. istog članka, države članice mogu predaju određenih građevinskih radova smatrati isporukom robe.

8. Člankom 5. stavkom 7. točkom (a) Šeste direktive, odnosno odredbom koja se odnosi na oporezivanje internih isporuka, određeno je da države članice mogu izjednačiti s naplatnom isporukom „korištenje za potrebe poslovanja poreznog obveznika robe koja je proizvedena, izgrađena, izvađena, prerađena, kupljena ili uvezena okviru tog poslovanja, ako se [PDV] na takvu robu, da je ona bila nabavljena od drugog poreznog obveznika, ne bi u cijelosti mogao odbiti” [neslužbeni prijevod].

9. U drugoj rečenici članka 10. stavka 2. Šeste direktive predviđa se da se isporuka robe koja nije obuhvaćena člankom 5. stavkom 4. točkom (b) Šeste direktive i pružanje usluga koje rezultira izvodima iz računa ili naknadnim plaćanjima smatraju izvršenima pri isteku razdoblja na koja se odnose takvi izvodi iz računa ili plaćanja.

10. Članak 11. slovo A stavak 1. točka (b) Šeste direktive odnosi se na određivanje porezne osnovice za obračun PDV-a za određene transakcije, među ostalim i na one iz članka 5. stavka 7. točke (a) te direktive. U skladu s tom odredbom, poreznu osnovicu za takve transakcije čini „kupovna cijena predmetne robe ili slične robe ili, ako nema takve cijene, cijena troška utvrđena u vrijeme obavljanja tih transakcija” [neslužbeni prijevod].

11. U skladu s člankom 17. stavkom 1. Šeste direktive pravo na odbitak nastaje u trenutku nastanka obveze obračuna poreza koji se može odbiti. Stavak 2. istog članka propisuje da porezni obveznik, ako se robom koristi za potrebe oporezivih transakcija, ima pravo da od PDV-a koji je dužan platiti odbije PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen za isporuku robe koju je za njega izvršio ili će izvršiti drugi

⁶ — Vidjeti članak 2. Šeste direktive i članak 2. stavak 1. točku (a) Direktive 2006/112.

porezni obveznik (članak 17. stavak 2. točka (a)), kao i PDV koji se mora platiti u skladu s člankom 5. stavkom 7. točkom (a) (članak 17. stavak 2. točka (c)). Za robu kojom se porezni obveznik koristi kako za obavljanje transakcija za koje postoji pravo na odbitak PDV-a tako i u transakcijama za koje ne postoji pravo na odbitak, člankom 17. stavkom 5. Šeste direktive predviđa se da se „odbija [...] samo onaj dio [PDV-a] koji se može pripisati prvonavedenim transakcijama” [neslužbeni prijevod].

12. Člankom 20. Šeste direktive po potrebi se predviđa ispravak odbitaka, osobito ako je odbitak viši ili niži od onog na koji je porezni obveznik imao pravo ili ako nakon obračuna dođe do promjena elemenata upotrijebljenih za određivanje iznosa odbitaka. Kad je riječ o kapitalnim dobrima, u skladu sa stavkom 2. navedenog članka 20., ispravak se provodi tijekom razdoblja od pet godina. Kad je riječ o nekretninama, trajanje tog razdoblja može dosegnuti i 20 godina.

B – *Nizozemsko pravo*

13. Na temelju članka 3. stavka 1. Zakona iz 1968. o porezu na promet (Wet op de omzetbelasting 1968), u verziji primjenjivoj na glavni predmet (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), isporuke robe obuhvaćaju, među ostalim, „isporuke nepokretnih dobara od strane osobe koja ih je proizvela, osim neizgrađenog zemljišta koje nije građevinsko zemljište” (točka (c)) i „korištenje u poslovne svrhe robe proizvedene u okviru vlastitog poslovanja u slučajevima kada se, da je roba stečena 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, uključujući zemljište, stavljen na raspolaganje” (točka (h)).

14. Na temelju stavka 2. istog članka 3. isporukom robe smatra se i, među ostalim, zasnivanje prava na nepokretnoj imovini, „uz uvjet da naknada, uvećana 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, uključujući porez na promet, kakva bi bila kada bi je u trenutku transakcije utvrdila neovisna treća strana”.

15. Na temelju članka 8. stavka 3. Zakona o PDV-u, kad je riječ o isporukama poput, među ostalim, onih iz članka 3. stavka 1. točke (h), „naknada se utvrđuje u iznosu bez uključenog poreza na promet koji bi trebalo platiti za ta dobra kada bi u vrijeme isporuke bila stečena ili proizvedena u obliku u kojem se nalaze”.

16. Što se tiče porezne osnovice, člankom 8. stavkom 5. točkom (b) Zakona o PDV-u određeno je da se propisom tijela javne uprave može utvrditi u kojoj su mjeri, u slučaju imovine koja je, među ostalim, opterećena pravom dugotrajnog zakupa, troškovi koji iz toga proizlaze obuhvaćeni naknadom.

17. Ta je odredba provedena Uredbom za izvršenje Zakona iz 1968. o porezu na promet (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968, u daljnjem tekstu: Uredba za izvršenje), čijim je člankom 5. stavkom 1. određeno da „[z]asnivanjem, prijenosom, odricanjem od ili prestankom prava dugotrajnog zakupa [...], vrijednost zakupnine [...] ulazi u iznos naknade za koji se podrazumijeva da ne može biti veći od ekonomske vrijednosti dobra na koje se to pravo odnosi”. Stavkom 5. istog članka određeno je da se vrijednost zakupnine utvrđuje u skladu s Prilogom A navedenoj uredbi. U točki (b) Priloga A Uredbi za izvršenje određeno je da se vrijednost zakupnine „koja istječe nakon određenog vremena utvrđuje u godišnjem iznosu, pomnoženom s brojem godina u kojima treba izvršiti plaćanja”, pri čemu se podrazumijeva da je svaki euro izračunat u skladu sa stopom propisanom tim Prilogom.

II – Činjenice glavnog postupka, nacionalni postupak i prethodna pitanja

18. Oudeland je 8. ožujka 2004. stekao pravo dugotrajnog zakupa zemljišne čestice, uključujući objekt u izgradnji smješten na tom zemljištu, uz naknadu koja se plaća unaprijed svake godine (u daljnjem tekstu: godišnja zakupnina). Trajanje ugovora o zakupu određeno je na 20 godina. Godišnja zakupnina iznosi 330 000 eura.

19. Budući da se zasnivanje prava dugotrajnog zakupa u Nizozemskoj smatra isporukom nepokretne imovine za potrebe naplate PDV-a⁷ i da njemu podliježe, Oudeland je za zasnivanje svojeg prava dugotrajnog zakupa morao platiti iznos od 730 455 eura na ime PDV-a. Taj je iznos izračunat u skladu s točkom (b) Priloga A Uredbi o izvršenju, primjenom stalne stope od 19 % na kapitaliziranu vrijednost (koja odgovara iznosu od 3 844 550 eura) ukupne naknade dogovorene za zasnivanje prava dugotrajnog zakupa i naplaćene u obliku godišnjih zakupnina. Oudeland je taj iznos platio poduzetniku koji je zasnovao pravo dugotrajnog zakupa te ga potom odbio u prijavi PDV-a za ožujak 2004.

20. Nakon zasnivanja prava dugotrajnog zakupa Oudeland je dovršio izgradnju objekta i primio ga kao poslovnu zgradu spremnu za korištenje. Troškovi dovršetka poslovne zgrade iznosili su 1 571 749 eura. Oudeland je platio 298 632 eura na ime PDV-a te je odmah odbio cjelokupni taj iznos. Tijekom dovršetka objekta dospjela je prva godišnja zakupnina na ime prava dugotrajnog zakupa koju je Oudeland platio.

21. Nakon primopredaje zgrade Oudeland ju je dao u zakup s početkom od 1. lipnja 2004. Za jedan dio zgrade (koji, prema informacijama koje je dostavila Kraljevina Nizozemska, čini 12,5 % površine zgrade) Oudeland je u dogovoru sa zakupoprimcima odlučio da neće iskoristiti izuzeće od plaćanja PDV-a predviđeno za davanje u zakup nepokretne imovine⁸. Ostatak se zgrade, koji čini 87,5 % njezine površine zgrade, počeo davati u zakup jer je takva aktivnost bila izuzeta od plaćanja PDV-a.

22. Oudeland je zaključio da je davanje u zakup zgrade trebalo biti kvalificirano kao interna isporuka, u skladu s člankom 3. stavkom 1. točkom (h) Zakona o PDV-u, koji se temelji na članku 5. stavku 7. točki (a) Šeste direktive. On je, dakle, platio PDV za davanje u zakup dijela poslovne zgrade za koji je izuzeće od plaćanja PDV-a bilo moguće i za koji stoga nije imao pravo na odbitak. Oudeland je odredio poreznu osnovicu uključivši ukupan iznos troškova, bez PDV-a, za dovršetak izgradnje, uvećan za iznos godišnje zakupnine koji je u trenutku isporuke već dospio, odnosno za 330 000 eura.

23. Međutim, porezna uprava nije usvojila taj pristup te je zaključila da bi se porezna osnovica za davanje u zakup zgrade trebala temeljiti na troškovima dovršetka izgradnje uvećanima za kapitaliziranu vrijednost ukupnog iznosa zakupnina, odnosno za iznos od 3 844 500 eura, izračunat u skladu s točkom (b) Priloga A Uredbi o izvršenju. Ona je stoga Oudelandu dostavila rješenje o ponovnom razrezu poreza koji bi bio jednak razlici između porezne osnovice koju je izračunao Oudeland i one koju je izračunala porezna uprava. Porezna uprava je potom donijela odluku kojom odbija Oudelandov prigovor protiv rješenja o ponovnom razrezu poreza.

24. Oudeland se na tu odluku žalio Rechtbanku te 's-Gravenhage (prvostupanjski sud u Haagu), koji je tu žalbu odbio. Oudeland se na tu odluku žalio Gerechtshofu te 's-Gravenhage (prizivni sud u Haagu), koji je žalbu prihvatio, ukinuo odluku Rechtbanka te 's-Gravenhage te poništio odluku porezne uprave i rješenje o ponovnom razrezu poreza. Prizivni sud zaključio je da, na temelju članka 8. stavka 3. Zakona o PDV-u, porezna osnovica za internu isporuku uključuje cijenu troška zemljišta koje je Oudeland

7 — Vidjeti članak 3. stavak 2. Zakona o PDV-u (naveden u točki 14. ovog mišljenja). Ta se odredba temelji na članku 5. stavku 3. točki (b) Šeste direktive.

8 — To je bilo moguće na temelju članka 11. stavka 5. Zakona o PDV-u, koji se temelji na članku 13. slovu C točki (a) Šeste direktive.

imao u dugotrajnom zakupu i da bi se, u tom smislu, trebala temeljiti na vrijednosti koju je zemljište imalo za Oudelanda u trenutku interne isporuke. Ta se vrijednost nije mogla smatrati vrijednošću koju je u tom trenutku zemljište imalo za vlasnika, nego je trebala biti ograničena na zakupninu plaćenu prije dovršetka izgradnje.

25. Porezna uprava podnijela je žalbu u kasacijskom postupku protiv te odluke sudu koji je uputio zahtjev.

26. Postupak koji je u tijeku pred tim sudom odnosi se na pitanje na koji način treba odrediti poreznu osnovicu PDV-a za internu isporuku u glavnom postupku. Taj se postupak konkretno odnosi na pitanje treba li ta osnovica uključivati samo godišnje zakupnine povezane sa zasnivanjem prava dugotrajnog zakupa plaćene na datum interne isporuke ili pak ukupnu vrijednost zasnivanja takva prava, koja odgovara kapitaliziranoj vrijednosti navedenih zakupnina.

27. U tom kontekstu sud koji je uputio zahtjev, s jedne strane, navodi da se, prema presudi *Gemeente Vlaardingen*⁹, u slučaju poput predmetnog porezna osnovica za obračun PDV-a sastoji od ukupnog iznosa vrijednosti zemljišta, vrijednosti objekta koji se na njemu eventualno nalazi i troškova proizvodnje, pod uvjetom da porezni obveznik još nije platio PDV za te vrijednosti i troškove. Sud koji je uputio zahtjev ipak se pita treba li tu presudu tumačiti na način da iz porezne osnovice valja isključiti stavke cijene troška na koje je PDV plaćen, čak i ako je porezni obveznik zatim u cijelosti odbio PDV plaćen na te stavke, na temelju odredbi nacionalnog prava.

28. S druge strane, ako te stavke cijene troška treba uključiti u poreznu osnovicu, sud koji je uputio zahtjev pita se na koji način valja odrediti tu osnovicu kad je riječ o utvrđivanju vrijednosti prava dugotrajnog zakupa. Sud bi konkretno htio znati na koji se način vrijednost daljnjih nepodmirenih zakupnina uključuje u poreznu osnovicu za internu isporuku.

29. 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. točku (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, na temelju 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. točku (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?”

III – Postupak pred Sudom

30. Odluku kojom se upućuje prethodno pitanje Sud je zaprimio 18. ožujka 2014. Oudeland, nizozemska vlada i Europska komisija podnijeli su očitovanja i sudjelovali su na raspravi održanoj 16. srpnja 2015.

9 — C-299/11, EU:C:2012:698

IV – Pravna analiza

A – Uvodna očitovanja

31. Prije odgovaranja na pitanja koja je postavio sud koji je uputio zahtjev ponajprije valja ukratko opisati sustav PDV-a primjenjiv na interne isporuke te razlog postojanja i cilj tog sustava, prema sudskoj praksi Suda.

32. Iz članka 5. stavka 7. točke (a) Šeste direktive, koji je postao članak 18. točka (a) Direktive 2006/112, proizlazi da države članice mogu transakcije koje se smatraju „internom isporukom” smatrati naplatnom isporukom robe te ih stoga podvrgnuti plaćanju PDV-a kad se porezni obveznik za potrebe svojeg poslovanja koristi robom koja je proizvedena, izgrađena, izvađena, prerađena, kupljena ili uvezena u okviru njegova poduzeća ako se PDV na takvu robu, u slučaju da je bila nabavljena od drugog poreznog obveznika, ne bi u cijelosti mogao odbiti.

33. U tom slučaju, u skladu s člankom 11. slovom A stavkom 1. točkom (b) Šeste direktive, koji je postao članak 74. Direktive 2006/112, poreznu osnovicu za takve transakcije čini kupovna cijena predmetne robe ili slične robe ili, ako nema takve cijene, cijena troška utvrđena u vrijeme obavljanja tih transakcija. Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da je u ovom slučaju nesporno da je porezna osnovica utvrđena na temelju cijene troška. Također je nesporno da ta cijena troška uključuje cijenu zasnivanja prava dugotrajnog zakupa i cijenu radova na dovršetku izgradnje objekta.

34. Iz sudske prakse Suda proizlazi da se članak 5. stavak 7. točka (a) Šeste direktive odnosi na situacije u kojima se mehanizam odbitka PDV-a predviđen Šestom direktivom i Direktivom 2006/112 u pravilu ne može primjenjivati. Na temelju tog mehanizma, ako se robom koristilo za potrebe izlazno oporezovane gospodarske aktivnosti, potrebno je odbiti porez koji se primjenjuje na tu ulaznu robu kako bi se izbjeglo dvostruko oporezivanje. Ako se pak robom koju je porezni obveznik nabavio koristilo za potrebe obavljanja transakcija koje su izuzete od plaćanja PDV-a, ne bi trebalo odbijati porez koji se primjenjuje na tu ulaznu robu. Predmetna odredba odnosi se posebno na tu posljednju pretpostavku, odnosno na situaciju u kojoj je izlazni odbitak ulaznog PDV-a isključen s obzirom na to da je izlazna gospodarska aktivnost izuzeta od plaćanja PDV-a¹⁰.

35. Konkretno, predmetnom se odredbom državama članicama omogućuje da uredi svoje porezno zakonodavstvo na način da poduzetnici koji ne mogu odbiti PDV koji su platili tijekom nabave svoje robe zato što obavljaju djelatnost izuzetu od plaćanja PDV-a ne budu u nepovoljnoj situaciji u odnosu na konkurente koji obavljaju istu aktivnost koristeći se robom koju su dobili bez plaćanja PDV-a, tako što su je proizveli sami ili su je, općenito, dobili u okviru svojeg poslovanja. Kako bi ti konkurenti podliježali istom poreznom opterećenju kao što je ono kojemu podliježu poduzetnici koji su nabavili svoju robu od treće strane, predmetnom se odredbom državama članicama omogućuje da se korištenje robom dobivenom u okviru svojeg poslovanja za potrebe obavljanja aktivnosti izuzetih od plaćanja PDV-a tretira kao naplatna isporuka te da se takvo korištenje podvrgne PDV-u¹¹.

36. Iz tih razmatranja proizlazi da je cilj odredbe kojom se državama članicama omogućuje da interne isporuke podvrgnu PDV-u spriječiti narušavanje tržišnog natjecanja jamčenjem jednakog postupanja među poreznim obveznicima, u skladu s načelom porezne neutralnosti svojstvenim sustavu PDV-a¹². Cilj je te odredbe konkretno ukloniti sve nejednakosti u pogledu PDV-a između poreznih obveznika koji su nabavili svoju robu od drugog poreznog obveznika i onih koji su je dobili u okviru svojeg

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

11 — *Ibid.* (t. 26.)

12 — Mišljenje nezavisnog odvjetnika Mazáka u predmetu Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:561, t. 45. i 47. i navedena sudska praksa)

poslovanja. Njezin je cilj poreznom obvezniku koji se za potrebe aktivnosti izuzete od plaćanja PDV-a koristi robom dobivenom u okviru svojeg poslovanja nametnuti isto porezno opterećenje kojemu podliježu njegovi konkurenti koji obavljaju istu aktivnost izuzetu od plaćanja PDV-a korištenjem robe koju su u cijelosti nabavili od treće strane¹³.

37. Na prethodna pitanja koja je postavio sud koji je uputio zahtjev potrebno je odgovoriti imajući na umu ta načela istaknuta u sudskoj praksi.

B – Prvo prethodno pitanje

38. Sud koji je uputio zahtjev prvim pitanjem u biti pita treba li članak 5. stavak 7. točku (a) i članak 11. slovo A stavak 1. točku (b) Šeste direktive tumačiti na način da se korištenje, za potrebe gospodarske aktivnosti poreznog obveznika izuzete od plaćanja PDV-a, nepokretnom imovinom izgrađenom na zemljištu na kojem je porezni obveznik stekao stvarno pravo koje uključuje ovlast korištenja navedenim zemljištem i navedenom nepokretnom imovinom čiju je izgradnju dovršila treća strana može oporezivati PDV-om, pri čemu je porezna osnovica vrijednost stečenog stvarnog prava i troškova dovršetka izgradnje objekta ako je porezni obveznik već platio PDV na tu vrijednost i te troškove, ali ga je također već u cijelosti odbio.

39. Iz odluke kojom se upućuje zahtjev proizlazi da tim prethodnim pitanjem Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske) želi u biti dobiti objašnjenja o opsegu presude Gemeente Vlaardingen¹⁴. Ta se presuda odnosila na slučaj sličan predmetnom, u kojemu je općina trećoj strani povjerila preoblikovanje sportskog terena čiji je bila vlasnik te ga je zatim dala u zakup, što je aktivnost izuzeta od plaćanja PDV-a. U navedenoj presudi Sud je smatrao da se dvije prethodno navedene odredbe Šeste direktive ne suprotstavljaju tome da se korištenje, za potrebe gospodarske aktivnosti poreznog obveznika izuzete od plaćanja PDV-a, zemljištem čiji je taj porezni obveznik vlasnik i koje je preoblikovala treća strana oporezuje PDV-om, pri čemu je porezna osnovica iznos vrijednosti zemljišta na kojem se nalaze ti tereni i troškova preoblikovanja zemljišta, pod uvjetom da porezni obveznik još nije platio PDV za tu vrijednost i te troškove¹⁵.

40. Međutim, sud koji je uputio zahtjev tim pitanjem zapravo želi razjasniti opseg izraza „nije još platio PDV za tu vrijednost i te troškove” koji je Sud u toj presudi upotrijebio te želi konkretno znati treba li iz porezne osnovice za obračun PDV-a isključiti stavke cijene troška – u ovom slučaju vrijednost prava dugotrajnog zakupa i troškova radova na dovršetku zgrade – za koje je porezni obveznik platio PDV, ali ga je i u cijelosti odbio.

41. Dok se Oudeland i nizozemska vlada slažu oko toga da nema dvostrukog materijalnog oporezivanja ili ponovnog oporezivanja ako je odbijeni PDV plaćen na stavke cijene troška za internu isporuku, tako da se te stavke mogu uzeti u obzir pri izračunu porezne osnovice navedene isporuke, Komisija pak tvrdi da članak 5. stavak 7. točka (a) i članak 11. slovo A stavak 1. točka (b) Šeste direktive uopće nisu mjerodavni za činjenice u ovom slučaju jer je Oudeland već platio PDV na tu isporuku i za radove na dovršetku zgrade. Prema mišljenju Komisije, da bi se Oudelandova situacija u pogledu PDV-a ispravila, treba se uteci mehanizmu ispravka odbitaka predviđenom člankom 20. Šeste direktive.

13 — Presuda Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698, t. 27. i 28.)

14 — *Ibid.*

15 — *Ibid.* (t. 37. i izreka presude)

42. Najprije valja postaviti pitanje primjenjivosti, koju Komisija osporava, odredbi koje se odnose na oporezivanje internih isporuka u slučajevima poput predmetnog. Uzimajući u obzir članak 5. stavak 7. točku (a) Šeste direktive i ustaljenu sudsku praksu, primjena tih odredbi podliježe trima kumulativnim uvjetima¹⁶. Kao prvo, porezni obveznik mora proizvesti robu u okviru svojeg poslovanja, uključujući slučaj u kojemu je stavio na raspolaganje materijal ili zemljište kako bi treća strana proizvela nepokretnu imovinu. Kao drugo, porezni obveznik mora se koristiti tom robom za potrebe svojeg poslovanja. Kao treće, nabavom te robe u cijelosti od drugog poreznog obveznika ne bi stekao pravo na potpuni odbitak PDV-a. Ako su ta tri uvjeta ispunjena, korištenje robom za potrebe svojeg poslovanja treba smatrati oporezivom isporukom¹⁷.

43. Sud koji je uputio zahtjev mora konkretno utvrditi jesu li u ovom slučaju svi ti uvjeti ispunjeni. Međutim, čini se da nijedan element spisa ne proturječi tom zaključku te da se sud koji je uputio zahtjev i stranke u glavnom postupku slažu oko primjenjivosti te odredbe u predmetnom slučaju. Ponajprije, objekt je dobiven u okviru poslovanja s obzirom na to da je njegovu izgradnju dovršila treća strana na zemljištu i uz materijal koje joj je na raspolaganje stavio Oudeland¹⁸. Nadalje, budući da je dana u zakup, ta je roba korištena za potrebe poslovanja. Usto, budući da se objektom koristilo i za druge potrebe osim oporezivih transakcija, ne bi bilo moguće potpuno odbiti ulazni PDV da je taj objekt u cijelosti bio nabavljen od drugoga poreznog obveznika.

44. Ako transakcija podliježe odredbama o oporezivanju internih isporuka, iz sudske prakse Suda proizlazi da se ona mora oporezivati PDV-om kako slijedi.

45. Najprije, ukupan iznos ulaznog PDV-a koji je porezni obveznik platio na nabavu robe za potrebe izlaznog poslovanja treba imati za posljedicu pravo na odbitak tog poreza, u skladu s člankom 17. stavkom 2. Šeste direktive¹⁹. Iz toga proizlazi da je Oudeland pravilno platio i zatim odbio PDV na troškove povezane sa zasnivanjem prava dugotrajnog zakupa i s dovršetkom objekta.

46. Nadalje, samo to korištenje robom podliježe PDV-u, a iznos PDV-a koji je porezni obveznik dužan platiti mora se izračunati, u skladu s člankom 11. slovom A stavkom 1. točkom (b) Šeste direktive, na temelju cjelokupne vrijednosti svakog od elemenata, pod uvjetom da PDV na navedene elemente prethodno nije bio plaćen²⁰.

47. Ovdje se postavlja pitanje suda koji je uputio zahtjev. Ako je Oudeland već platio PDV na zasnivanje prava dugotrajnog zakupa i na radove na dovršetku izgradnje objekta, ali ga je zatim i odbio, mogu li se te stavke cijene troška korištene robe uzeti u obzir pri određivanju porezne osnovice za obračun PDV-a na korištenje tom robom koja je predmet interne isporuke?

48. U presudi *Gemeente Vlaarding* Sud je potvrdio da se mogućnost poistovjećivanja interne isporuke s onom naplatnom ne može upotrebljavati za naplaćivanje iznosa PDV-a na vrijednost robe koju je predmetni porezni obveznik stavio na raspolaganje trećoj strani koja je tu robu dovršila ili poboljšala, pod uvjetom da je taj porezni obveznik već platio PDV na navedenu vrijednost u okviru prethodnog oporezivanja²¹. Sud je objasnio da takvo ponovno oporezivanje nije u skladu ponajprije s osnovnom značajkom PDV-a, prema kojoj se on primjenjuje na dodanu vrijednost predmetne robe ili usluge s obzirom na to da je porez koji se mora platiti tijekom transakcije izračunat nakon odbitka poreza plaćenog tijekom prethodne transakcije. Osim toga, takvo ponovno oporezivanje nije u skladu

16 — Vidjeti u tom smislu mišljenje nezavisne odvjetnice Sharpston u predmetu *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:267, t. 60. do 62.), na koje je Sud izričito uputio u točki 32. presude *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188).

17 — *Ibid.* (t. 61.)

18 — Takva bi se situacija mogla usporediti s onom iz predmeta koji su doveli do presuda *Gemeente Vlaarding* (C-299/11, EU:C:2012:698) i *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188).

19 — Presuda *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188, t. 34.)

20 — Presuda *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188, t. 35.), u kojoj se upućuje na presudu *Gemeente Vlaarding* (C-299/11, EU:C:2012:698, t. 28. do 33.).

21 — C-299/11, EU:C:2012:698, t. 32. Moje isticanje

sa svrhom navedene mogućnosti poistovjećivanja, kojom se državama članicama omogućuje da PDV-om oporezuju korištenje robom za potrebe aktivnosti izuzetih od plaćanja PDV-a, ali kojom se navedene države članice ni u kojem slučaju ne ovlašćuju da isti dio vrijednosti te robe u više navrata oporezuju tim porezom²².

49. Kao što Oudeland i nizozemska vlada u biti tvrde, iz tog obrazloženja proizlazi da je Sud htio zajamčiti izbjegavanje višestrukog oporezivanja, odnosno dvostrukog materijalnog oporezivanja, a ne samo formalnog. Međutim, nema nikakva ponovnog oporezivanja ako je, u skladu s osnovnom značajkom sustava PDV-a na koju se Sud poziva, odbijen PDV koji je plaćen na stavke cijene troška koje su ponovno uzete u obzir pri izračunu porezne osnovice za internu isporuku. Te se stavke ne uzimaju u obzir pri izračunu porezne osnovice za internu isporuku samo ako PDV na te stavke i dalje tereti poreznog obveznika jer ih on nije odbio.

50. To je tumačenje, uostalom, potvrđeno u sudskoj praksi Suda. Naime, s jedne strane, u navedenoj presudi *Gemeente 's-Hertogenbosch* Sud nije upotrijebio izraz „plaćen”, nego je precizirao da PDV nije trebao prethodno biti „naplaćen” na elemente koji se uzimaju u obzir pri izračunu porezne osnovice²³. S druge strane, Sud je nedavno u presudi *Property Development Company*²⁴ potvrdio 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”²⁵. Iz toga proizlazi da vrijednosti na koje je porezni obveznik već platio PDV, ali ga je zatim odbio, mogu biti uključene u navedenu poreznu osnovicu.

51. Slijedom toga, činjenica da su u glavnom predmetu plaćeni iznosi PDV-a na zasnivanje prava dugotrajnog zakupa i na dovršetak zgrade ne suprotstavlja se tome da se te stavke cijene troška uzmu u obzir pri određivanju porezne osnovice za isporuku u smislu članka 5. stavka 7. točke (a) Šeste direktive ako je PDV na te elemente odbijen.

52. Budući da se za potrebe aktivnosti izuzetih od plaćanja PDV-a koristilo samo dijelom nepokretne imovine (do 87,5 % površine objekta o kojem je riječ u glavnom postupku), valja također istaknuti da će odbitak PDV-a biti isključen samo u tom omjeru. Što se tiče ostatka, ako se predmetnom robom koristilo za potrebe oporezovanih transakcija, odnosno do 12,5 % površine navedenog objekta, Oudeland, na temelju članka 17. stavaka 2. i 5. Šeste direktive, načelno može od poreza koji je dužan platiti odbiti PDV plaćen na internu isporuku²⁶.

53. Valja također odbiti argument Komisije kojim se, referirajući se izričito na presudu *Gemeente Leusden i Holin Groep*²⁷, **tvrdi da se za ispravak Oudelandove situacije u pogledu PDV-a treba poslužiti mehanizmu ispravka odbitaka predviđenom člankom 20. Šeste direktive te posebno stavkom 2. tog članka.**

54. U presudi *Gemeente Leusden i Holin Groep* Sud je potvrdio da su poistovjećivanje s naplatnom isporukom, u skladu s člankom 5. stavkom 7. točkom (a) Šeste direktive, i ispravak PDV-a za kapitalna dobra iz članka 20. stavka 2. iste direktive dva mehanizma koja imaju isti *gospodarski učinak*, odnosno učinak obvezivanja poreznog obveznika da plati iznose koji odgovaraju odbitcima na koje on nije imao pravo, ali čiji su načini plaćanja drukčiji. Naime, dok se člankom 5. stavkom 7. točkom (a) Šeste direktive pretpostavlja jednokratna isplata, člankom 20. stavkom 2. iste direktive predviđaju se, što se tiče kapitalnih dobara, ispravci podijeljeni na veći broj godina²⁸.

22 — *Ibid.*

23 — Presuda *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188, t. 35., navedena i preuzeta u točki 46. ovog mišljenja).

24 — C-16/14, EU:C:2015:265

25 — *Ibid.* (t. 42.)

26 — Presuda *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188, t. 36.)

27 — C-487/01 i C-7/02, EU:C:2004:263, osobito t. 90. i sljedeće

28 — *Ibid.* (t. 90. i 91.). Moje isticanje.

55. Međutim, iz iste presude također proizlazi da, iako oba mehanizma imaju isti gospodarski učinak, njihova svrha nije ista. Naime, samo se odredba članka 5. stavka 7. točke (a) Šeste direktive odnosi na korištenje robom za potrebe poslovanja poreznog obveznika. Iz toga proizlazi da, u situaciji u kojoj se ta odredba može primijeniti, samo članak 5. stavak 7. točka (a) Šeste direktive može poslužiti kao osnova na temelju koje se od poreznog obveznika zahtijeva plaćanje prvobitno odbijenih iznosa na nepokretnu imovinu, koja je potom dana u zakup koji je izuzet od plaćanja PDV-a²⁹.

56. U svjetlu svih prethodnih razmatranja, predlažem Sudu da na prvo prethodno pitanje odgovori tako da se članak 5. stavak 7. točka (a) i članak 11. slovo A stavak 1. točka (b) Šeste direktive trebaju tumačiti na način da se korištenje, za potrebe gospodarske aktivnosti poreznog obveznika izuzete od plaćanja PDV-a, nepokretnom imovinom izgrađenom na zemljištu na kojem je porezni obveznik stekao stvarno pravo koje uključuje ovlast korištenja navedenim zemljištem i navedenom nepokretnom imovinom čiju je izgradnju dovršila treća strana može oporezivati PDV-om, pri čemu je porezna osnovica vrijednost stečenog stvarnog prava i troškova dovršetka zgrade ako je porezni obveznik već platio PDV na tu vrijednost i te troškove, ali ga je također već u cijelosti odbio.

C – Drugo prethodno pitanje

57. Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li u slučaju poput predmetnog, u kojemu je porezni obveznik zasnivanjem stvarnog prava stekao zemljište s objektom u izgradnji, članak 11. slovo A stavak 1. točku (b) Šeste direktive tumačiti na način da vrijednost tog stvarnog prava, koju treba uključiti u izračun porezne osnovice za isporuku u smislu članka 5. stavka 7. točke (a) te direktive, treba odgovarati cjelokupnoj vrijednosti godišnjih zakupnina, odnosno ukupnoj vrijednosti godišnje naknade koja se mora plaćati tijekom cijelog vremena trajanja stvarnog prava, ili pak vrijednosti iznosâ godišnjih zakupnina koje treba platiti za preostalo vrijeme trajanja prava dugotrajnog zakupa, ili pak vrijednosti već dospjelih godišnjih zakupnina.

58. Sud koji je uputio zahtjev ponajprije navodi da se Šestom direktivom ne predviđa nikakvo pravilo u pogledu porezne osnovice na stvarna prava iz članka 5. stavka 3. točke (b). On, s jedne strane, smatra kako bi se moglo tvrditi da vrijednost daljnjih nepodmirenih iznosâ za stjecanje prava dugotrajnog zakupa nije obuhvaćena cijenom troška zgrade jer ti iznosi predstavljaju naknadu za privremeno pravo korištenja te ih kupac ne podmiruje odjednom u trenutku stjecanja tog prava, nego ih duguje tijekom više godina.

59. S druge pak strane, kad se država članica, po uzoru na Kraljevinu Nizozemsku, koristi mogućnošću poistovjećivanja stvarnog prava s materijalnom imovinom i kada, u skladu s nacionalnim zakonodavstvom, zasnivanje i prijenos tog stvarnog prava tijekom njegova trajanja ne rezultiraju porezom koji se duguje s obzirom na razdoblje korištenja tom nepokretnom imovinom i na redovita plaćanja koja treba provesti, nego dovode do poreza koji valja podmiriti odjednom i na ukupan iznos dogovoren za cjelokupno ili za preostalo razdoblje (u obliku „kapitalizirane zakupnine”), može se dogoditi da u trenutku isporuke iz članka 3. stavka 1. točke (h) Zakona o PDV-u cijena troška mora uključivati vrijednost iznosâ koji se duguju na ime zakupnine. Sud koji je uputio zahtjev želi također znati je li to nacionalno zakonodavstvo u skladu s člankom 10. stavkom 2. Šeste direktive.

60. Oudeland smatra da se buduće zakupnine ne mogu uzeti u obzir pri određivanju cijene troška za poreznog obveznika jer se člankom 11. slovom A stavkom 1. točkom (b) Šeste direktive izričito predviđa da se cijena troška mora utvrditi u trenutku interne isporuke. Suprotno tome, nizozemska vlada smatra da treba uzeti u obzir kapitaliziranu vrijednost zakupnina za cjelokupno razdoblje trajanja prava dugotrajnog zakupa, to jest vrijednost ukupne naknade za pravo dugotrajnog zakupa koja je dogovorena između stranaka prilikom zasnivanja tog prava.

29 — *Ibid.* (t. 92. i, *a contrario*, t. 93.)

61. Najprije valja podsjetiti da pravilo iz članka 11. slova A stavka 1. točke (b) Šeste direktive, u skladu s kojim poreznu osnovicu za transakcije iz članka 5. stavka 7. točke (a) te direktive čini „kupovna cijena predmetne robe ili slične robe ili, ako nema takve cijene, cijena troška utvrđena u vrijeme obavljanja tih transakcija”, odstupa od općeg pravila iz članka 11. slova A stavka 1. točke (a) te iste direktive, u skladu s kojim poreznu osnovicu za transakcije koje podliježu PDV-u čini naknada za isporuku robe i usluga koje su predmetom tih transakcija³⁰.

62. Osim toga, iz navedenog članka 11. slova A stavka 1. točke (b) nedvosmisleno proizlazi da se samo u slučaju nepostojanja kupovne cijene robe ili slične robe porezna osnovica za korištenje u smislu članka 5. stavka 7. točke (a) Šeste direktive sastoji od „cijene troška”, utvrđene u trenutku obavljanja te transakcije³¹. Kriterij cijene troška čini, dakle, kriterij za određivanje porezne osnovice koji bi se mogao definirati kao „dvostruko rezidualan” jer se primjenjuje samo ako ni opći kriterij naknade ni dodatni kriterij kupovne cijene robe ili slične robe³² nisu mjerodavni.

63. Kao što sam naveo u točki 33. ovog mišljenja, sud koji je uputio zahtjev smatra da, s obzirom na to da je nesporno da u ovom slučaju ne postoji kupovna cijena nekretnine slične predmetnoj zgradi, cijena troška predstavlja relevantan kriterij za određivanje porezne osnovice za predmetno korištenje.

64. Sudska praksa nudi određene smjernice u pogledu primjene tog kriterija. Tako prilikom određivanja cijene troška valja detaljno ispitati sve ključne elemente koji su doveli do te cijene³³. Usto, kako bi se odredila porezna osnovica, u skladu s člankom 11. slovom A stavkom 1. točkom (b) Šeste direktive, valja se osloniti na cjelokupnu vrijednost svih elemenata koje treba uzeti u obzir³⁴. Nadalje, iz samog teksta te odredbe proizlazi da se cijena troška utvrđuje u trenutku obavljanja oporezive transakcije, odnosno u trenutku kad se robom koristi za potrebe aktivnosti izuzete od plaćanja PDV-a³⁵.

65. K tome, kao što to pravilno ističe nizozemska vlada, članak 11. slovo A stavak 1. točka (b) Šeste direktive, kada se primjenjuje za određivanje porezne osnovice za korištenje u smislu članka 5. stavka 7. točke (a) te direktive, treba razumijevati u svjetlu posebne svrhe potonje odredbe, kako je istaknuto u točkama 34. do 36. ovog mišljenja, odnosno u svjetlu sprečavanja narušavanja tržišnog natjecanja jamčenjem jednakog postupanja među poreznim obveznicima, u skladu s načelom porezne neutralnosti.

66. Konačno, valja također uzeti u obzir činjenicu da se u ovom slučaju, u skladu s nacionalnom odredbom utemeljenom na članku 5. stavku 3. točki (a) Šeste direktive³⁶, zasnivanje prava dugotrajnog zakupa smatra isporukom robe.

67. Iz svih ovih razmatranja proizlazi da bi, kako bi se zajamčilo jednako postupanje među poreznim obveznicima, cilj određivanja ukupne cijene troška za oporezivanje korištenja, za potrebe aktivnosti izuzete od plaćanja PDV-a, robom dobivenom u okviru poslovanja trebao biti taj da zainteresirana osoba, u ovom slučaju Oudeland, bude podvrgnuta istom poreznom opterećenju kojem bi bio

30 — Vidjeti presudu *Property Development Company* (C-16/14, EU:C:2015:265, t. 33. i 34.) i, po analogiji, kada je riječ o člancima 73. i 74. Direktive 2006/112, presudu *Marinov* (C-142/12, EU:C:2013:292, t. 31.). Naime, transakcije iz članka 5. stavka 7. točke (a) Šeste direktive sastoje se, među ostalim, od korištenja robom dobivenom u okviru poslovanja za potrebe gospodarske aktivnosti izuzete od plaćanja PDV-a. U svim slučajevima koji se smatraju naplatnom isporukom porezni obveznik ne prima nikakvu stvarnu protučinidbu koja bi mogla poslužiti kao porezna osnovica za izračun PDV-a, tako da nije moguće primijeniti opće pravilo iz članka 11. slova A stavka 1. točke (a) navedene direktive.

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

32 — Vidjeti, u pogledu cijene troška, razmatranja iz točke 39. mišljenja nezavisne odvjetnice Sharpston u predmetu *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr* (C-219/12, EU:C:2013:152).

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

34 — Vidjeti po analogiji presude *Gemeente Vlaardingen* (C-299/11, EU:C:2012:698, t. 28.) i *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188, t. 35.).

35 — Vidjeti presudu *Gemeente Vlaardingen* (C-299/11, EU:C:2012:698, t. 30.).

36 — Riječ je o članku 3. stavku 2. Zakona o PDV-u (vidjeti točku 14. ovog mišljenja).

podvrgnut relevantni konkurent koji obavlja istu aktivnost izuzetu od plaćanja PDV-a korištenjem dobra (u ovom slučaju zemljišta i izgrađenog objekta) na kojem je stekao pravo dugotrajnog zakupa i za koje je platio PDV, koji, međutim, ne bi mogao odbiti jer je aktivnost za koju se koristi tom robom izuzeta od plaćanja PDV-a.

68. U slučaju poput predmetnog ta će ukupna cijena troška obuhvaćati, s jedne strane, cjelokupnu vrijednost troškova radova na dovršetku zgrade i, s druge strane, cjelokupnu vrijednost cijene troška zasnivanja prava dugotrajnog zakupa (na zemljištu i objektu u izgradnji) utvrđenu u trenutku kad se objektom koristilo za potrebe aktivnosti izuzete od plaćanja PDV-a. Međutim, ta posljednja vrijednost odgovara, po mojem mišljenju, (kapitaliziranoj) vrijednosti iznosâ godišnjih zakupnina koji su preostali za plaćanje u trenutku korištenja robom. Naime, ta vrijednost odgovara trošku koji bi relevantni konkurent snosio za potrebe obavljanja iste aktivnosti izuzete od plaćanja PDV-a prilikom zasnivanja prava dugotrajnog zakupa na određenom dobru, čije bi trajanje odgovaralo trajanju stvarnog prava koje na tom dobru ima zainteresirana osoba u trenutku njegova korištenja za potrebe aktivnosti izuzete od plaćanja PDV-a.

69. U tom smislu valja podsjetiti da je zasnivanje prava dugotrajnog zakupa, stvarnog prava proizašlog iz rimskog prava, obilježeno time da stjecatelj, na dogovoreno razdoblje i uz naknadu, ostvaruje ista prava na uživanje dobra koje ima vlasnik, isključujući svaku drugu osobu iz pogodnosti proizišlih iz tog prava, te činjenicom da zakupodavcu pripadaju sve poboljšice i građevine koje je zakupoprimac izgradio tijekom razdoblja trajanja zakupa³⁷. Način plaćanja naknade može se dogovoriti između stranaka, a plaćanje može biti jednokratno ili obročno (kao u ovom slučaju, u obliku godišnjih zakupnina).

70. Budući da je glavni element prava dugotrajnog zakupa taj da je dodjela prava vremenski ograničena, jasno je da je cjelokupna vrijednost zasnivanja takvog prava proporcionalna trajanju s njim povezanog prava. Slijedom toga, ta se vrijednost s vremenom smanjuje.

71. Stoga, da se, primjerice, Oudeland koristio izgrađenim objektom za potrebe aktivnosti izuzete od plaćanja PDV-a, 10 godina nakon što je zasnovao pravo dugotrajnog zakupa u trajanju od 20 godina, relevantni konkurent, spomenut u točki 67. ovog mišljenja, bio bi porezni obveznik koji bi za potrebe obavljanja aktivnosti zakupa izuzete od plaćanja PDV-a trebao steći pravo dugotrajnog zakupa (na koje bi platio PDV a da ga naknadno ne bi mogao odbiti) u trajanju od samo 10 godina. U takvom slučaju nije opravdano da zainteresirana osoba, koja se odluči za korištenje u smislu članka 5. stavka 7. točke (a) Šeste direktive (u ovom primjeru Oudeland), mora platiti PDV na vrijednost ukupnog iznosa zakupnina dogovorenih za cjelokupno razdoblje trajanja prava dugotrajnog zakupa. Ta vrijednost, naime, ne bi odgovarala cijeni troška prava dugotrajnog zakupa *određenoj u trenutku korištenja robom*.

72. Upravo na temelju tih razmatranja nisam mišljenja, s jedne strane, a suprotno tvrdnjama nizozemske vlade, da kapitalizirana vrijednost zakupnina za cjelokupno razdoblje trajanja prava dugotrajnog zakupa može odgovarati cjelokupnoj vrijednosti cijene troška tog prava utvrđene u trenutku korištenja robom³⁸. To bi bilo moguće samo u slučaju korištenja robom u trenutku zasnivanja prava dugotrajnog zakupa.

37 — Vidjeti presudu „Goed Wonen” (C-326/99, EU:C:2001:506, t. 55.), koja se odnosila na pravo plodouživanja, koje je poput prava zakupa također stvarno pravo. Ne treba se, po mojem mišljenju, baviti razlikama ili sličnostima između prava dugotrajnog zakupa i zakupa nepokretne imovine, nego bih samo istaknuo to da se glavna razlika između tih dviju pravnih situacija kojima bi se mogao opravdati različit porezni tretman sastoji u činjenici da se zasnivanje prava dugotrajnog zakupa kao stvarnog prava može usporediti, u skladu s člankom 5. stavkom 3. točkom (b) Šeste direktive, s naplatnom isporukom, dok za zakup to nije moguće.

38 — U skladu s onim što sam naveo u točki 67. ovog mišljenja, ne mogu se složiti s pristupom koji preporučuje nizozemska vlada, prema kojemu bi relevantni konkurent bio porezni obveznik koji obavlja istu aktivnost koja nije izuzeta od plaćanja PDV-a tako što je vlasništvo nad nekretninom u cijelosti stekao od treće osobe. Naime, vrijednost stjecanja prava zakupa na određenom dobru nužno je manja od vrijednosti stjecanja vlasništva na tom dobru. To stoga nisu dvije usporedive vrijednosti.

73. S druge strane, na temelju istih razmatranja, čini mi se isključenim, suprotno onome što ističe Oudeland, da cijena troška prava dugotrajnog zakupa može odgovarati isključivo vrijednosti već plaćenih zakupnina. Ta vrijednost, naime, ne odgovara vrijednosti prava dugotrajnog zakupa utvrđenoj u trenutku korištenja robom. U tom smislu, suprotno Oudelandovim tvrdnjama, činjenica da cijena troška nije bila u cijelosti plaćena nije relevantna za određivanje te cijene, koju treba smatrati troškom koji bi snosio relevantni konkurent spomenut u točki 67. ovog mišljenja.

74. Naposljetku, što se tiče dvojbi suda koji je uputio zahtjev u pogledu usklađenosti nizozemskog zakonodavstva, kojim se predviđa da zasnivanje ili prijenos stvarnog prava dovede do jednokratnog plaćanja PDV-a na ukupan iznos dogovoren za cjelokupno razdoblje, s člankom 10. stavkom 2. Šeste direktive, ističem da sâm sud koji je uputio zahtjev tvrdi da predmet koji se pred njim vodi nije izravno obuhvaćen tim pitanjem. Slijedom toga, mislim da nije nužno potrebno da se Sud bavi tim pitanjem u okviru ovog predmeta. U tom bih smislu, u svakom slučaju, samo istaknuo to da je kriterij koji je predviđen odredbom čije se tumačenje zahtijeva u okviru drugog prethodnog pitanja, odnosno člankom 11. slovom A stavkom 1. točkom (b) Šeste direktive, kriterij cijene troška, tako da je vrijednost koju treba uključiti u izračun porezne osnovice predviđene tom odredbom cjelokupna vrijednost stavke cijene troška, neovisno o dogovorenim načinima plaćanja.

75. Zaključno, smatram da na drugo pitanje treba odgovoriti tako da, u slučaju poput onog u glavnom predmetu, u kojemu je porezni obveznik zasnivanjem stvarnog prava stekao zemljište s objektom u izgradnji, članak 11. slovo A stavak 1. točku (b) Šeste direktive treba tumačiti na način da vrijednost tog stvarnog prava, koju treba uključiti u izračun porezne osnovice za isporuku u smislu članka 5. stavka 7. točke (a) te direktive, treba odgovarati cjelokupnoj vrijednosti iznosâ godišnjih zakupnina koji su preostali za plaćanje u trenutku korištenja robom.

V – Zaključak

76. Na temelju prethodnih razmatranja, predlažem Sudu da na prethodna pitanja koja je uputio Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske) odgovori na sljedeći način:

1. Članak 5. stavak 7. točku (a) i članak 11. slovo A stavak 1. točku (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 treba tumačiti na način da se korištenje, za potrebe gospodarske aktivnosti poreznog obveznika izuzete od plaćanja poreza na dodanu vrijednost, nepokretnom imovinom izgrađenom na zemljištu na kojem je porezni obveznik stekao stvarno pravo koje uključuje ovlast korištenja navedenim zemljištem i navedenom nepokretnom imovinom čiju je izgradnju dovršila treća strana, može oporezivati porezom na dodanu vrijednost, pri čemu je porezna osnovica vrijednost stečenog stvarnog prava i troškova dovršetka zgrade, ako je porezni obveznik već platio porez na dodanu vrijednost koji se odnosi na tu vrijednost i te troškove, ali ga je također već u cijelosti odbio.
2. U slučaju poput onog u glavnom predmetu, u kojemu je porezni obveznik zasnivanjem stvarnog prava stekao zemljište s objektom u izgradnji, članak 11. slovo A stavak 1. točku (b) Direktive 77/388 treba tumačiti na način da vrijednost tog stvarnog prava, koju treba uključiti u izračun porezne osnovice za isporuku u smislu članka 5. stavka 7. točke (a) te direktive, treba odgovarati cjelokupnoj vrijednosti iznosâ godišnjih zakupnina koji su preostali za plaćanje u trenutku korištenja robom.