

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (osmi senat)

z dne 16. septembra 2020(*)

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Šesta direktiva 77/388/EGS – Člen 17(2)(a) – Odbitek vstopnega davka – Nastanek in obseg pravice do odbitka – Razširitev ceste, ki je v lasti občine – Knjiženje stroškov, ki nastanejo za dela, kot del splošnih stroškov davčnega zavezanca – Ugotovitev obstoja neposredne in takojšnje zveze z gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca – Neodplačna dobava – Dobava, ki se lahko enači z dobavo, opravljeno proti plačilu – Člen 5(6)“

V zadevi C-528/19,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) z odločbo z dne 13. marca 2019, ki je na Sodišče prispela 10. julija 2019, v postopku

Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG

proti

Finanzamt Y,

SODIŠČE (osmi senat),

v sestavi L. S. Rossi, predsednica senata, J. Malenovský in N. Wahl (poročevalec), sodnika,

generalni pravobranilec: G. Hogan,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG O. G. Lippross, Rechtsanwalt,
- za nemško vlado J. Möller in S. Eisenberg, agenta,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in L. Mantl, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 5(6) in člena 17(2)(a) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaj držav članic o

prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost – enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23; v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG in Finanzamt Y (davčna uprava Y, Nemčija) v zvezi z zavrnitvijo odbitka vstopnega davka na dodano vrednost (DDV) za izvedbo del razširitve ceste, katere lastnica je obžina.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V skladu s členom 2(1) Šeste direktive je predmet DDV „dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo“.

4 Člen 5(6) te direktive določa:

„Za dobavo, opravljeno za plačilo, se šteje uporaba blaga s strani davčnega zavezanca, ki je del njegovih poslovnih sredstev, za njegovo zasebno rabo ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih, ali brezplačna odtujitev ali splošneje uporaba blaga za druge namene kot za namene njegove dejavnosti, kjer je bil [DDV] od zadevnega blaga ali sestavin tega blaga v celoti ali deloma odbiten. Vendar pa se tako ne obravnava uporaba blaga za namene dajanja vzorcev ali daril manjših vrednosti za namene dejavnosti davčnega zavezanca.“

5 Člen 6(2) te direktive določa:

„Za opravljanje storitev za plačilo se štejeta:

(a) uporaba blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, za zasebno rabo davčnega zavezanca ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene njegove dejavnosti, kjer je [DDV] za takšno blago v celoti ali deloma odbiten;

(b) opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi brezplačno za svojo zasebno rabo ali za zasebno rabo svojih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene svoje dejavnosti.

Države članice lahko odstopijo od določb tega odstavka, če takšno odstopanje ne vodi k izkrivljanju konkurence.“

6 Člen 17(2)(a) Šeste direktive določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati:

(a) [DDV], ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec.“

Nemško pravo

7 Člen 1 Umsatzsteuergesetz (zakon o davku na dodano vrednost; v nadaljevanju: UStG), naslovljen „Obdavčljive transakcije“, določa:

„(1) Predmet [DDV] so naslednje transakcije:

1. dobave in druge storitve, ki jih na ozemlju države odplačno opravlja podjetnik v okviru svojega podjetja.

[...]"

8 §len 3 UStG določa:

„(1) Dobave so storitve podjetja, s katerimi podjetje ali tretja oseba v njegovem imenu omogoči stranki ali tretji osebi v njenem imenu, da v svojem imenu razpolaga z blagom (prenos pravice do razpolaganja).

[...]

(1b) Za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, se šteje naslednje:

1. uporaba blaga podjetja, ki ga podjetnik uporablja za druge namene in ne za dejavnost podjetja;
2. brezplačen prenos blaga, ki ga podjetnik prenese zaposlenim za njihove zasebne namene, razen če ne gre za manjša darila;
3. vsak drug brezplačen prenos blaga, razen daril manjše vrednosti in vzorcev za potrebe podjetja.

Na podlagi blaga in elementov, ki ga sestavljajo, mora nastati pravica do popolnega ali delnega odbitka.“

9 §len 15 UStG, naslovljen „Odbitki“, določa:

„(1) Podjetnik lahko odbije naslednje zneske:

1. zakonito dolgovan davek od dobave blaga in storitev, ki jo je opravil drug podjetnik za svojo poslovno dejavnost.

[...]

(2) Odbitka davka ni za dobave, uvoz ali pridobitve blaga znotraj Skupnosti oziroma za druge storitve, ki jih podjetnik uporablja za izvajanje teh transakcij:

1. oproščene transakcije;

[...]"

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

10 Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, tožeča stranka v postopku v glavni stvari, je poslovodna holdinška družba. S svojima hčerinskima družbama A GmbH in B GmbH tvori eno davčno enoto.

11 Po odločbi okrožne uprave za javne finance, s katero je bilo dovoljeno ponovno odprtje in obratovanje kamnoloma apnenca (v nadaljevanju: kamnolom apnenca), je bilo družbi A GmbH z odločbo z dne 16. februarja 2001 dovoljeno, da upravlja ta kamnolom z zagotavljanjem dostopa do njega čez javno obšinsko cesto (v nadaljevanju: zadevna obšinska cesta). S spremembo te odločbe leta 2005 je bilo natančneje določeno, da bo dovoljenje za obratovanje tega kamnoloma prenehalo, če razširitev te ceste ne bo končana do 31. decembra 2006.

12 Ker je bilo treba za odvoz apnenca zadevno obšinsko cesto razširiti, je bila med zadevno obšino in pravnim prednikom družbe A GmbH sklenjena pogodba, s katero se je ta obšina na eni

strani zavezala, da pripravi in izvede razširitev zadevne obšinske ceste, in na drugi strani, da jo, če ta cesta še naprej ostane odprta za javnost, brez omejitev da na voljo pravnemu predniku družbe A GmbH. Dogovorjeno je bilo, da slednji v zameno za to krije vse stroške v zvezi z razširitvijo navedene ceste. Leta 2006 je družba A GmbH družbi B GmbH naložila, naj kot nosilka projekta prevzame to razširitev v skladu s pogodbo, ki je bila sklenjena z navedeno obšino. Ko so bila dela končana, so cestni odsek od decembra 2006 uporabljali tovornjaki družbe A GmbH in druga vozila.

13 V okviru obračuna DDV za leto 2006 tožeča stranka v postopku v glavni stvari izdatkov, ki jih je imela družba A GmbH za razširitev zadevne obšinske ceste, ni upoštevala, ampak je na podlagi vstopnega davka odštela zneske DDV, ki je bil obračunan za vstopne storitve družbe B GmbH.

14 Po reviziji je davčni urad Y zavzel stališče, da je tožeča stranka iz postopka v glavni stvari s širitvijo zadevne obšinske ceste za zadevno obšino opravila obdavčljivo brezplačno dobavo storitve, za katero je treba v skladu s členom 3(1b), prvi stavek, točka 3, UStG plačati DDV, zato je 1. marca 2012 izdal spremenjeno odločbo o odmeri davka za leto 2006, s katero je davčno osnovo DDV zvišal na 16%odstotno stopnjo.

15 Medtem ko je bila pritožba tožeče stranke iz postopka v glavni stvari zavrnjena, je Hessisches Finanzgericht (finančno sodišče v Hessnu, Nemčija) delno ugodilo tožbi, ki jo je tožeča stranka vložila zoper to odločbo. Ugotovilo je, da pogoji, določeni v členu 3(1b), drugi stavek, UStG, za izpolnitev del na obšinski cesti niso bili izpolnjeni. Nasprotno je menilo, da ni treba upoštevati DDV za vstopne transakcije, ki so neposredno povezane s temi deli, ker, kot to izhaja iz sodne prakse Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija), podjetje, ki v času, ko prejema vstopne storitve, te namerava nameniti izključno in neposredno za brezplačno uporabo v smislu člena 3(1b) UStG, ni upravičeno do odbitka DDV za te storitve.

16 Tožeča stranka iz postopka v glavni stvari je pri predložitvenem sodišču vložila revizijo zoper odločbo Hessisches Finanzgericht (finančno sodišče, Hessen).

17 Predložitveno sodišče navaja, da v skladu z nacionalnim pravom ta tožba ni utemeljena, saj tožeča stranka iz postopka v glavni stvari ni bila upravičena do odbitka DDV, na katerega se nanaša postopek v glavni stvari. Zato je odbitek DDV izključen, ker so bile vstopne storitve družbe GmbH namenjene za neodplačno dobavo zadevni obšini. Vendar pa to sodišče dvomi o tem, ali je takšna razlaga nacionalne ureditve v skladu s pravom Unije.

18 Glede prvega vprašanja za predhodno odločanje predložitveno sodišče navaja, da bi lahko tožeča stranka iz postopka v glavni stvari zahtevala odbitek DDV, ki je bil plačan za vstopne storitve na podlagi sodb z dne 22. oktobra 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712), in z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683).

19 Glede drugega in tretjega vprašanja za predhodno odločanje poudarja, da se z njima želi ugotoviti, ali bi lahko bila pravica do odbitka – če bi lahko tožeča stranka iz postopka v glavni stvari odbila vstopni DDV – povrnjena s terjatvijo DDV, ki je bil plačan za odplačno dobavo ali storitvijo, ki je enaka odplačni dobavi v smislu člena 5(6) Šeste direktive, zlasti da se v skladu s ciljem zadnjenavedene določbe prepreči neobdavčena končna potrošnja obšine.

20 Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) je v teh okoliščinah prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali ima v okoliščinah, kot so okoliščine postopka v glavni stvari, v katerem je davčni zavezanec po naročilu obšine opravil gradbena dela na obšinski cesti, ta davčni zavezanec, ki je

prejel storitve za gradnjo ceste, prenesene na ob?ino, od drugih dav?nih zavezancev, pravico do odbitka v skladu s ?lenom 17(2)(a) Šeste direktive [...]

2. ?e je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen: ali gre v okoliš?inah, kot so okoliš?ine postopka v glavni stvari, v katerih je dav?ni zavezanec po naro?ilu ob?ine opravil gradbena dela na ob?inski cesti, za dobavo blaga, opravljeno za pla?ilo, pri kateri je dovoljenje za obratovanje kamnoloma pla?ilo za dobavo ceste?

3. ?e je odgovor na drugo vprašanje nikalen: ali se v okoliš?inah, kot so okoliš?ine postopka v glavni stvari, v katerih je dav?ni zavezanec po naro?ilu ob?ine opravil gradbena dela na ob?inski cesti, brezpla?ni prenos ceste z javno namembnostjo na ob?ino v skladu s ?lenom 5(6) [Šeste direktive], da se prepre?i neobdav?ena kon?na potrošnja ob?ine, šteje za brezpla?no dobavo blaga, ?eprav se prenos opravi za namene dejavnosti?

Vprašanja za predhodno odlo?anje

Prvo vprašanje

21 Predložitveno sodiš?e s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba ?len 17(2)(a) Šeste direktive razlagati tako, da je dav?ni zavezanec upravi?en, da odbije vstopni DDV, pla?an za razširitev ob?inske ceste, ki je bila opravljena za ob?ino.

22 V zvezi s tem je treba uvodoma spomniti, da je bila z Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), ki je za?ela veljati 1. januarja 2007, Šesta direktiva razveljavljena, ne da bi bila vsebinsko spremenjena. Iz tega izhaja, da je obseg upoštevnih dolo?b Šeste direktive v bistvu enak obsegu dolo?b Direktive 2006/112, zato se sodna praksa Sodiš?a, ki se nanaša na zadnjenavedeno direktivo, uporablja tudi za Šesto direktivo (sodba z dne 17. oktobra 2018, Ryanair, C?249/17, EU:C:2018:834, to?ka 14).

23 Pravica do odbitka, dolo?ena v ?lenu 17(2)(a) Šeste direktive, je sestavni del sistema DDV in je na?eloma ni mogo?e omejiti. Izvršuje se takoj za vse davke, ki se nanašajo na vstopne transakcije (sodba z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, to?ka 25 in navedena sodna praksa).

24 Namen sistema odbitkov je namre? podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali pla?anega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV tako zagotavlja nevtralnost v zvezi z dav?nim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti ne glede na njihove cilje ali rezultate, ?e so navedene dejavnosti na?eloma same predmet DDV (sodba z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, to?ka 26 in navedena sodna praksa).

25 Iz ?lena 17(2)(a) Šeste direktive izhaja, da je dav?ni zavezanec, ki ob pridobitvi blaga ali storitve deluje kot tak, v delu, v katerem to blago ali storitev uporablja za svoje obdav?ene transakcije, upravi?en odbiti DDV, ki ga je dolžan pla?ati ali ga je pla?al za to blago ali storitev (sodba z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, to?ka 27).

26 V skladu z ustaljeno sodno prakso mora neposredna in takojšnja zveza med dolo?eno vstopno transakcijo in eno ali ve? izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka, na?eloma obstajati zato, da se dav?nemu zavezancu prizna pravica do odbitka vstopnega davka in da se dolo?i obseg take pravice. Pravica do odbitka DDV, obra?unanega na pridobitev vstopnega blaga ali storitev, je pogojena s tem, da so izdatki za njihovo pridobitev sestavni del cene obdav?enih

izstopnih transakcij, za katere je priznana pravica do odbitka (sodba z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, točka 28 in navedena sodna praksa).

27 Pravica do odbitka pa se davčnemu zavezancu prizna, tudi če ni neposredne in takojšnje zveze med posamezno vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka, kadar so stroški zadevnih storitev del njegovih splošnih stroškov in so kot taki sestavni del cene blaga ali storitev, ki jih zagotavlja. Taki stroški imajo namreč neposredno in takojšnjo zvezo s celotno gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca (sodba z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, točka 29 in navedena sodna praksa).

28 Iz tega je razvidno, da se pravica do odbitka določa glede na izstopne transakcije, na katere se nanašajo vstopne transakcije. Tako ta pravica obstaja, kadar je vstopna transakcija, ki je predmet DDV, neposredno in takoj povezana z eno ali več izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka. Če te zveze ni, je treba preveriti, ali so vstopni stroški za pridobitev blaga in storitev sestavni del splošnih stroškov, povezanih s celotno gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca. V obeh primerih obstoj neposredne in takojšnje zveze pomeni, da je vstopni strošek storitev vključen v ceno posebnih izstopnih transakcij ali v ceno blaga ali storitev, ki jih v okviru svojih gospodarskih dejavnosti dobavlja davčni zavezanec (sodba z dne 29. oktobra 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, točka 60).

29 Za ugotovitev, ali je treba člen 17(2)(a) Šeste direktive razlagati tako, da se pravica do odbitka vstopnega DDV, ki je bil plačan za razširitev zadevne obinske ceste, prizna davčnemu zavezancu, kot je tožena stranka iz postopka v glavni stvari, je treba torej ugotoviti, ali obstaja neposredna in takojšnja zveza med temi razširitvenimi deli na eni strani in izstopno transakcijo ali gospodarsko dejavnostjo tožene stranke na drugi.

30 V zvezi s tem je treba spomniti, da morajo davčni organi in nacionalna sodišča v okviru uporabe merila neposredne zveze, ki ga morajo uporabiti, upoštevati vse okoliščine zadevnih transakcij in upoštevati le tiste transakcije, ki so objektivno povezane z obdavčljivo dejavnostjo davčnega zavezanca. Obstoj take zveze je torej treba presoјati glede na objektivno vsebino zadevne transakcije (sodba z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, točka 31 in navedena sodna praksa).

31 Na eni strani pa iz predložitvene odločbe izhaja, da bi bilo brez zadevne razširitve obinske ceste obratovanje kamnoloma nemogoče tako v praksi kot s pravnega stališča. Širitev navedene ceste je namreč omogočila prilagoditev te prometu tovornjakov za obratovanje kamnoloma, na podlagi spremembe v letu 2005, določene z odločbo z dne 16. februarja 2001, ki dovoljuje obratovanje tega kamnoloma pod pogojem izboljšanja dostopa prek obinske ceste, pa bi dovoljenje za obratovanje tega kamnoloma, če ta razširitvena dela ne bi bila končana 31. decembra 2006, poteklo.

32 Iz tega izhaja, da je bila razširitev zadevne obinske ceste nujna za to, da bi se lahko uresnil projekt obratovanja kamnoloma in da, če te ne bi bilo, tožena stranka iz postopka v glavni stvari ne bi mogla opravljati svoje gospodarske dejavnosti.

33 Na drugi strani je predložitveno sodišče navedlo, da je bil strošek vnaprej prejetih storitev, povezanih z razširitvijo zadevne obinske ceste, del stroškov izstopnih transakcij, ki jih je izvedla tožena stranka iz postopka v glavni stvari.

34 S takimi okoliščinami je mogoče dokazati obstoj neposredne in takojšnje zveze med razširitvijo zadevne obinske ceste in vsemi gospodarskimi dejavnostmi, povezanimi z

obratovanjem kamnoloma.

35 Tega sklepa ni mogoče ovreči z okoliščin, da je ta obinska cesta za javnost odprta brezplačno.

36 Res je namreč – kot izhaja iz sodne prakse – da kadar se blago ali storitve, ki jih pridobi davni zavezanec, uporabljajo za transakcije, ki ne spadajo na področje uporabe DDV, izstopnega davka ni mogoče pobrati, vstopnega davka pa ne odbiti. V teh dveh primerih je namreč neposredna in takojšnja zveza med nastalimi vstopnimi stroški in nadaljnjimi gospodarskimi dejavnostmi davnega zavezanca pretrgana (sodba z dne 22. oktobra 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, točka 32 in navedena sodna praksa).

37 Vendar pa je okoliščina, da lahko javnost brezplačno uporablja zadevno obinsko cesto, brezpredmetna. Iz spisa, ki ga ima na voljo Sodišče, namreč izhaja, da razširitev te ceste ni bila opravljena za potrebe zadevne obine ali javnega prometa, ampak zato, da bi se zadevna obinska cesta prilagodila za tovornjake, ki jih tožeča stranka uporablja za izkoriščanje kamnoloma. Poleg tega so to cesto pozneje uporabljali tovornjaki in druga vozila. Vsekakor je mogoče stroške, ki so tožeči stranki iz postopka v glavni stvari nastali zaradi razširitve zadevne obinske ceste, dodati, kot to izhaja iz točke 34 te sodbe, njeni gospodarski dejavnosti kot davni zavezanki, tako da se, kar mora preveriti predložitveno sodišče, ti stroški ne nanašajo na oprošene dejavnosti ali dejavnosti, ki ne spadajo na področje uporabe DDV.

38 Nazadnje, glede obsega pravice do odbitka mora predložitveno sodišče ugotoviti, ali je bila razširitev zadevne obinske ceste omejena na to, kar je bilo nujno, da se tožeči stranki zagotovi obratovanje kamnoloma. Iz sodne prakse Sodišča namreč izhaja, da če so bila razširitvena dela omejena na to, kar je bilo za to nujno, bi bilo treba pravico do odbitka priznati za vse stroške, ki so bili nujni za ta dela. Če pa so navedena dela presegla to, kar je bilo nujno za zagotovitev obratovanja tega kamnoloma, je bila neposredna in takojšnja zveza med temi deli in gospodarsko dejavnostjo tožeče stranke iz postopka v glavni stvari deloma pretrgana, zato se pravica do odbitka lahko prizna le za vstopni DDV za del stroškov, ki so nastali zaradi razširitve zadevne obinske ceste, ki je bila objektivno nujna, da se tožeči stranki v postopku v glavni stvari omogoči, da opravlja svojo gospodarsko dejavnost (glej v tem smislu sodbo z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, točke od 37 do 39).

39 Glede na zgornje ugotovitve je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 17(2)(a) Šeste direktive razlagati tako, da je davni zavezanec upravičen, da odbije vstopni DDV, plačan za razširitev obinske ceste, opravljeno za obino, kadar to cesto uporabljata tako ta davni zavezanec v okviru svoje gospodarske dejavnosti kot javnost, če ta razširitev ni presegla tistega, kar je nujno, da se navedenemu davnemu zavezancu omogoči, da opravlja svojo dejavnost, in če je bil strošek zanjo vključen v ceno izstopnih transakcij, ki jih je izvedel isti davni zavezanec.

Drugo vprašanje

40 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba Šesto direktivo – če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen – razlagati tako, da je dovoljenje za obratovanje kamnoloma, ki ga je enostransko podelila uprava države članice, nadomestilo, ki ga je dobil davni zavezanec, ki je brez plačila v denarju opravil razširitvena dela na obinski cesti, tako da so ta dela odplačana transakcija v smislu te direktive.

41 Predložitveno sodišče je navedlo, da glede na pravo Unije ni bilo gotovo, da je tožeča stranka v postopku v glavni stvari za obino opravila odplačno storitev. Vendar pa dvomi tudi, da je mogoče razširitvena dela na zadevni obinski cesti opredeliti kot neodplačno storitev. Tako ugotavlja, da bi lahko bilo dovoljenje za obratovanje kamnoloma, ki ga je izdala okrožna uprava,

nadomestilo za ta dela, zato bi bilo treba navedena dela opredeliti kot odpla?no transakcijo, ki je lahko predmet odbitka, vendar povzro?i tudi obveznost pla?ila DDV za razširitvena dela na navedeni ob?inski cesti.

42 V zvezi s tem je treba opozoriti, da so v skladu s ?lenom 2(1) Šeste direktive predmet DDV dobave blaga oziroma storitve, ki jih dav?ni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države ?lanice za pla?ilo.

43 Iz sodne prakse Sodiš?a izhaja tudi, da je za to, da se lahko neka transakcija opredeli kot transakcija na podro?ju DDV, ki se opravi za pla?ilo, potrebna le neposredna zveza med dobavo blaga ali storitev in pla?ilom, ki ga dejansko prejme dav?ni zavezanec. Taka neposredna zveza je podana, ?e med izvajalcem in prejemnikom storitve obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve oziroma storitve, pri ?emer pla?ilo, ki ga prejme izvajalec, pomeni dejansko protivrednost storitve, opravljene za prejemnika (sodba z dne 3. julija 2019, UniCredit Leasing, C?242/18, EU:C:2019:558, to?ka 69 in navedena sodna praksa).

44 Sodiš?e je presodilo tudi, da se lahko dobava blaga pla?a z opravljanjem storitev in tako to pla?ilo pomeni dav?no osnovo v smislu ?lena 11A(1)(a) Šeste direktive, vendar ?e obstaja neposredna zveza med dobavo blaga in opravljanjem storitev in ?e je vrednost teh storitev mogo?e izraziti v denarju. Enako velja za primer, v katerem se opravi dobava blaga v zameno za opravljanje storitev, ?e sta izpolnjena ista pogoja (sodba z dne 26. septembra 2013, Serebryannay vek, C?283/12, EU:C:2013:599, to?ka 38 in navedena sodna praksa).

45 Nazadnje, iz sodne prakse Sodiš?a je razvidno, da gre pri menjalnih pogodbah, pri katerih je pla?ilo po definiciji v naravi, in pri transakcijah, pri katerih je pla?ilo opravljeno v denarju, z ekonomskega in poslovnega vidika za enaka položaja (sodba z dne 26. septembra 2013, Serebryannay vek, C?283/12, EU:C:2013:599, to?ka 39 in navedena sodna praksa).

46 Na prvem mestu je treba ugotoviti, da med zadevno ob?ino in tože?o stranko v postopku v glavni stvari obstaja pravno razmerje. Prvi?, s pogodbo o urejanju zadevne ob?inske ceste se je ta ob?ina zavezala, da bo zasnovala in izvedla razširitev te ceste in da bo tože?i stranki v postopku v glavni stvari brez omejitev dala na voljo razširjeno cesto v primeru mogo?ega razvijanja kamnoloma, in drugi?, tože?a stranka v postopku v glavni stvari se je zavezala, da bo krila vse stroške v zvezi s to razširitvijo, ne da bi ta pogodba za navedeno ob?ino dolo?ala obveznost pla?ila.

47 Ta pogodba pa vseeno ne more biti pravni okvir, znotraj katerega se izmenjata vzajemni storitvi, in sicer razširitev ob?inske ceste in izdaja dovoljenja za obratovanje kamnoloma.

48 Prvi?, s systemskega vidika so se namre? dela v postopku v glavni stvari opravljala na ob?inski cesti, dovoljenje za obratovanje kamnoloma pa je izdala okrožna uprava.

49 Drugi?, odlo?ba o dodelitvi dovoljenja za obratovanje tega kamnoloma je enostranska odlo?ba okrožne uprave z dne 16. februarja 2001. Iz sodne prakse Sodiš?a pa izhaja, da enostranski javni akt na?eloma ne more ustvariti pravnega razmerja, v okviru katerega bi se izmenjale vzajemne storitve (glej v tem smislu sodbo z dne 11. maja 2017, Posnania Investment, C?36/16, EU:C:2017:361, to?ke od 31 do 35).

50 Tretji?, ni sporno, da za razširitev zadevne ob?inske ceste ni bilo izpla?ano nobeno denarno nadomestilo.

51 Sodiš?e je sicer presodilo, da se dobava blaga ali storitev lahko pla?a z denarjem ali v naravi. Ker pa bi v skladu z enostransko odlo?bo okrožne uprave, da se dovoli obratovanje

kamnoloma, takšno dovoljenje prenehalo, če se razširitvena dela na obšinski cesti ne bi končala 31. decembra 2006, ta dela niso plačilo za pravico do obratovanja tega kamnoloma, ampak pogoj *sine qua non* za uresničevanje te pravice.

52 Glede na te elemente ni mogoče ugotoviti neposredne zveze med opravljenimi razširitvenimi deli zadevne obšinske ceste v zadevni obšini in izdajo – tožeči stranki v glavni stvari – dovoljenja za obratovanje kamnoloma, saj tega dovoljenja ni mogoče šteti kot plačilo za razširitvena dela te ceste.

53 Na drugem mestu je treba poudariti, da je v sodbi z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683), Sodišče davčnemu zavezancu že priznalo pravico do odbitka vstopnega DDV za storitve gradnje ali izboljšanja nepremičnine, katere lastnik je bila tretja oseba, če sta te storitve uporabljala ta davčni zavezanec in ta tretja oseba v okviru njenih gospodarskih dejavnosti, tudi če je imela navedena tretja oseba brezplačno korist od navedenih storitev.

54 Glede na vse zgornje ugotovitve je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba Šesto direktivo, zlasti njen člen 2(1), razlagati tako, da dovoljenje za obratovanje kamnoloma, ki ga je enostransko podelila uprava države članice, ni plačilo davčnemu zavezancu, ki je brez plačila v denarju opravil razširitvena dela na cesti, ki pripada obšini, tako da ta dela niso odplačana transakcija v smislu te direktive.

Tretje vprašanje

55 S tretjim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 5(6) Šeste direktive razlagati tako, da so razširitvena dela na obšinski cesti, odprti za javnost, ki jih je brezplačno opravil davčni zavezanec za obšino, transakcija, ki se enači z dobavo blaga proti plačilu, v smislu te določbe.

56 Najprej je treba opozoriti, da se mora Sodišče pri razlagi določb nacionalnega pravnega reda naeloma opreti na opredelitve, ki izhajajo iz predložitvene odločbe. V skladu z ustaljeno sodno prakso namreč Sodišče ni pristojno za razlago notranjega prava države članice (sodba z dne 17. marca 2011, Naftiliaki Etaireia Thasou in Amaltheia I Naftiki Etaireia, C-128/10 in C-129/10, EU:C:2011:163, točka 40).

57 V obravnavanem primeru iz spisa, ki ga ima na voljo Sodišče, izhaja, da predložitveno sodišče svoje tretje vprašanje utemeljuje na predpostavki, da so v skladu s členom 3(4) UStG razširitvena dela na zadevni obšinski cesti dobava del zadevni obšini, s čimer je Zvezna republika Nemčija uporabila možnost, določeno v členu 5(5) Šeste direktive, da izenači dobavo nekaterih nepremičninskih del z dobavo blaga.

58 Sodišče tako ne sme podvomiti o taki predpostavki. Ker pa, prvič, tožeča stranka iz postopka v glavni stvari trdi, da je s tem, da je opravila razširitvena dela na zadevni obšinski cesti, opravila storitve, tako da se člen 5(6) Šeste direktive ne uporabi, in drugič, ker se besedili člena 5(6) in člena 6(2) Šeste direktive v zvezi z dobavo blaga oziroma storitev zelo razlikujeta, mora predložitveno sodišče preveriti, ali so na podlagi nemškega prava razširitvena dela na tej cesti dobava blaga.

59 Glede člena 5(6) Šeste direktive je treba opozoriti, da je cilj te določbe zagotoviti enako obravnavanje davčnega zavezanca, ki uporablja blago za lastne potrebe ali za potrebe svojega osebja, in končnega potrošnika, ki pridobi blago iste vrste (sodba z dne 11. maja 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, točka 40 in navedena sodna praksa). Z obdavčenjem uporabe iz člena 5(6), prvi stavek, Šeste direktive se želi namreč izogniti primerom neobdavčene

kon?ne potrošnje (sodba z dne 30. septembra 2010, EMI Group, C?581/08, EU:C:2010:559, to?ka 18).

60 Zato navedena dolo?ba nekatere transakcije, za katere dav?ni zavezanec ne prejme nobenega dejanskega pla?ila, ena?i z dobavo blaga za pla?ilo, ki je predmet DDV (sodba z dne 17. julija 2014, BCR Leasing IFN, C?438/13, EU:C:2014:2093, to?ka 23).

61 Natan?neje, ?len 5(6) Šeste direktive dolo?a, da se za dobavo blaga, opravljeno za pla?ilo, šteje uporaba blaga, kadar to blago uporablja dav?ni zavezanec in je del njegovih poslovnih sredstev, ga nameni za svojo zasebno rabo ali za zasebno rabo svojih zaposlenih, brezpla?no odtujitev ali, splošneje, kadar tega blaga ne uporablja v smislu svoje dejavnosti, ?e je bila za to blago ali sestavine tega blaga priznana pravica do celotnega ali delnega odbitka DDV (sodba z dne 11. maja 2017, Posnania Investment, C?36/16, EU:C:2017:361, to?ka 41 in navedena sodna praksa). Vendar ta dolo?ba dobave blaga, opravljene za pla?ilo, ne ena?i z uporabo blaga v smislu dajanja vzorcev ali daril manjših vrednosti v smislu dejavnosti dav?nega zavezanca.

62 Navesti je treba tudi, da iz odgovorov na prvo in drugo vprašanje izhaja, da je treba Šesto direktivo razlagati tako, da so v okoliš?inah, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, razširitvena dela na ob?inski cesti lahko podlaga za pravico do odbitka in jih je mogo?e opredeliti kot neodpla?en prenos, tako da so nekateri pogoji uporabe te dolo?be izpolnjeni.

63 Razširitvena dela na tej cesti prav tako niso darila manjše vrednosti ali vzorci v smislu te dolo?be.

64 Nazadnje, ker so bila dela opravljena za zadevno ob?ino, ni sporno, da je izklju?en primer rabe za zasebne potrebe ali za potrebe zaposlenih podjetja, prav tako je izklju?eno dajanje premoženja v druge namene kot za podjetje, saj so bila ta dela opravljena za potrebe tože?e stranke v postopku v glavni stvari. Ta zadnja okoliš?ina pa ne nasprotuje uporabi ?lena 5(6) Šeste direktive. Iz sodne prakse Sodiš?a namre? izhaja, da je v ?lenu 5(6), prvi stavek, Šeste direktive z dobavo, ki je bila opravljena odpla?no, izena?ena in zato obdav?ena z DDV uporaba premoženja podjetja, kadar dav?ni zavezanec to svoje premoženje uporablja in ga neodpla?no odsvoji, ?e na podlagi tega premoženja nastane pravica do odbitka vstopnega DDV, ne da bi bilo pri tem odlo?ilno, ali do odsvojitve pride zaradi potreb podjetja (sodba z dne 27. aprila 1999, Kuwait Petroleum, C?48/97, EU:C:1999:203, to?ka 22).

65 Prav tako okoliš?ina, ki jo je navedlo predložitveno sodiš?e, da zadevne ob?inske ceste zadevna ob?ina ne uporablja v zasebne namene, ampak da je, nasprotno, brezpla?no odprta za javni promet, na?eloma ne nasprotuje uporabi ?lena 5(6) Šeste direktive. V smislu te dolo?be se namre? uporaba premoženja v take namene vsekakor nanaša na uporabo dav?nega zavezanca, v obravnavanem primeru tože?e stranke iz postopka v glavni stvari, in ne tretje osebe, in sicer zadevne ob?ine. Razširitvena dela na tej cesti so bila namre? opravljena za izpolnitev potreb tože?e stranke iz postopka v glavni stvari in se rezultat teh del, in sicer izboljšana cesta, ki jo lahko uporabljajo tovornjaki zaradi obratovanja kamnoloma, uporablja predvsem za njene potrebe.

66 Vendar ta dela – ker neobstoj obdav?itve z DDV dobave razširitvenih del na zadevni ob?inski cesti, ki jih je tože?a stranka iz postopka v glavni stvari za zadevno ob?ino opravila neodpla?no, ne more pripeljati do položaja neobdav?ene kon?ne potrošnje ali kršitve na?ela enakega obravnavanja – niso transakcija, ki se ena?i z dobavo blaga proti pla?ilu, v smislu ?lena 5(6) Šeste direktive.

67 ?eprav je zadevna ob?inska cesta odprta za javni promet, je namre? treba upoštevati dejansko kon?no uporabo te ceste. Iz odgovora na prvo vprašanje pa s pridržkom preverjanja predložitvenega sodiš?a izhaja, na eni strani, da so razširitvena dela na tej cesti koristila tože?i

stranki v postopku v glavni stvari in so imela neposredno in takojšnjo zvezo z vsemi njenimi gospodarskimi dejavnostmi, ki zajemajo obdavčene transakcije, in na drugi strani, da je strošek vstopnih storitev v zvezi z razširitvenimi deli na tej cesti del stroška izstopnih transakcij, ki jih je izvedla tožeča stranka v postopku v glavni stvari.

68 Glede na zgornje ugotovitve je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da je treba člen 5(6) Šeste direktive razlagati tako, da razširitev – v korist obine – obinske ceste, ki je odprta za javnost, vendar jo uporabljata davni zavezanec, ki je ta dela opravil neodplačno, v okviru svoje gospodarske dejavnosti in javnost, ni transakcija, ki jo je treba enačiti z dobavo blaga, opravljeno za plačilo, v smislu te določbe.

Stroški

69 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (osmi senat) razsodilo:

- 1. Člen 17(2)(a) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaj držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost – enotna osnova za odmero je treba razlagati tako, da ima dani zavezanec pravico, da odbije vstopni davek na dodano vrednost, plačan za razširitev obinske ceste, opravljeno za obino, kadar to cesto uporabljata tako ta dani zavezanec v okviru svoje gospodarske dejavnosti kot javnost, če ta razširitev ni presegla tistega, kar je nujno, da se navedenemu davnemu zavezancu omogoči, da opravlja svojo dejavnost, in če je bil strošek zanjo vključen v ceno izstopnih transakcij, ki jih je izvedel isti dani zavezanec.**
- 2. Šesto direktivo 77/388, zlasti njen člen 2(1), je treba razlagati tako, da dovoljenje za obratovanje kamnoloma, ki ga je enostransko podelila uprava države članice, ni plačilo davnemu zavezancu, ki je brez plačila v denarju opravil razširitvena dela na cesti, ki pripada obini, tako da ta dela niso odplačna transakcija v smislu te direktive.**
- 3. Člen 5(6) Šeste direktive 77/388 je treba razlagati tako, da razširitev – v korist obine – obinske ceste, ki je odprta za javnost, vendar jo uporabljata dani zavezanec, ki je ta dela opravil neodplačno, v okviru svoje gospodarske dejavnosti in javnost, ni transakcija, ki jo je treba enačiti z dobavo blaga, opravljeno za plačilo, v smislu te določbe.**

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.