



Zbirka odločb sodne prakse

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

* Jezik postopka: nemščina.

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 občina.

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 Člen 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 Člen 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 občinsko cesto (v nadaljevanju: zadevna občinska 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 občinsko cesto razširiti, je bila med zadevno občino in pravnim prednikom družbe A GmbH sklenjena pogodba, s katero se je ta občina na eni strani zavezala, da pripravi in izvede razširitev zadevne občinske 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 občino. 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 občinske 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 občinske ceste za zadevno občino 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 občinski 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 občini. 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 občine.

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 občine opravil gradbena dela na občinski cesti, ta davčni zavezanec, ki je prejel storitve za gradnjo ceste, prenesene na občino, od drugih davčnih zavezancev, pravico do odbitka v skladu s členom 17(2)(a) Šeste direktive [...]?
2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen: ali gre v okoliščinah, kot so okoliščine postopka v glavni stvari, v katerih je davčni zavezanec po naročilu občine opravil gradbena dela na občinski cesti, za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, pri kateri je dovoljenje za obratovanje kamnoloma plačilo za dobavo ceste?
3. Če je odgovor na drugo vprašanje nikalen: ali se v okoliščinah, kot so okoliščine postopka v glavni stvari, v katerih je davčni zavezanec po naročilu občine opravil gradbena dela na občinski cesti, brezplačni prenos ceste z javno namembnostjo na občino v skladu s členom 5(6) [Šeste direktive], da se prepreči neobdavčena končna potrošnja občine, šteje za brezplačno dobavo blaga, čeprav se prenos opravi za namene dejavnosti?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

- 21 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 17(2)(a) Šeste direktive razlagati tako, da je davčni zavezanec upravičen, da odbije vstopni DDV, plačan za razširitev občinske ceste, ki je bila opravljena za občino.
- 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 začela veljati 1. januarja 2007, Šesta direktiva razveljavljena, ne da bi bila vsebinsko spremenjena. Iz tega izhaja, da je obseg upoštevnih določb Šeste direktive v bistvu enak obsegu določb Direktive 2006/112, zato se sodna praksa Sodišča, 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, točka 14).
- 23 Pravica do odbitka, določena v členu 17(2)(a) Šeste direktive, je sestavni del sistema DDV in je načeloma ni mogoče 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, točka 25 in navedena sodna praksa).
- 24 Namen sistema odbitkov je namreč podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV tako zagotavlja nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti ne glede na njihove cilje ali rezultate, če so navedene dejavnosti načeloma same predmet DDV (sodba z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, točka 26 in navedena sodna praksa).
- 25 Iz člena 17(2)(a) Šeste direktive izhaja, da je davčni zavezanec, ki ob pridobitvi blaga ali storitve deluje kot tak, v delu, v katerem to blago ali storitev uporablja za svoje obdavčene transakcije, upravičen odbiti DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za to blago ali storitev (sodba z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, točka 27).

- 26 V skladu z ustaljeno sodno prakso mora neposredna in takojšnja zveza med določeno vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka, načeloma obstajati zato, da se davčnemu zavezancu prizna pravica do odbitka vstopnega davka in da se določi obseg take pravice. Pravica do odbitka DDV, obračunanega na pridobitev vstopnega blaga ali storitev, je pogojena s tem, da so izdatki za njihovo pridobitev sestavni del cene obdavčenih 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 določi 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 občinske ceste, prizna davčnemu zavezancu, kot je tožeča 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 tožeče 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 presojati 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 občinske 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 občinske 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 občinske ceste nujna za to, da bi se lahko uresničil projekt obratovanja kamnoloma in da, če te ne bi bilo, tožeča 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 občinske ceste, del stroškov izstopnih transakcij, ki jih je izvedla tožeča stranka iz postopka v glavni stvari.
- 34 S takimi okoliščinami je mogoče dokazati obstoj neposredne in takojšnje zveze med razširitvijo zadevne občinske ceste in vsemi gospodarskimi dejavnostmi, povezanimi z obratovanjem kamnoloma.

- 35 Tega sklepa ni mogoče ovreči z okoliščino, da je ta občinska cesta za javnost odprta brezplačno.
- 36 Res je namreč – kot izhaja iz sodne prakse – da kadar se blago ali storitve, ki jih pridobi davčni 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 davčnega 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 občinsko cesto, brezpredmetna. Iz spisa, ki ga ima na voljo Sodišče, namreč izhaja, da razširitev te ceste ni bila opravljena za potrebe zadevne občine ali javnega prometa, ampak zato, da bi se zadevna občinska 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 občinske ceste, dodati, kot to izhaja iz točke 34 te sodbe, njeni gospodarski dejavnosti kot davčni zavezanki, tako da se, kar mora preveriti predložitveno sodišče, ti stroški ne nanašajo na oproščene 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 občinske 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 občinske 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 davčni zavezanec upravičen, da odbije vstopni DDV, plačan za razširitev občinske ceste, opravljeno za občino, kadar to cesto uporabljata tako ta davčni zavezanec v okviru svoje gospodarske dejavnosti kot javnost, če ta razširitev ni presegla tistega, kar je nujno, da se navedenemu davčnemu zavezancu omogoči, da opravlja svojo dejavnost, in če je bil strošek zanjo vključen v ceno izstopnih transakcij, ki jih je izvedel isti davčni 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 davčni zavezanec, ki je brez plačila v denarju opravil razširitvena dela na občinski cesti, tako da so ta dela odplačna 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 občino opravila odplačno storitev. Vendar pa dvomi tudi, da je mogoče razširitvena dela na zadevni občinski 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 odplačno transakcijo, ki je lahko predmet odbitka, vendar povzroči tudi obveznost plačila DDV za razširitvena dela na navedeni občinski cesti.

- 42 V zvezi s tem je treba opozoriti, da so v skladu s členom 2(1) Šeste direktive predmet DDV dobave blaga oziroma storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.
- 43 Iz sodne prakse Sodišča izhaja tudi, da je za to, da se lahko neka transakcija opredeli kot transakcija na področju DDV, ki se opravi za plačilo, potrebna le neposredna zveza med dobavo blaga ali storitev in plačilom, ki ga dejansko prejme davčni zavezanec. Taka neposredna zveza je podana, če med izvajalcem in prejemnikom storitve obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve oziroma storitve, pri čemer plačilo, 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, točka 69 in navedena sodna praksa).
- 44 Sodišče je presodilo tudi, da se lahko dobava blaga plača z opravljanjem storitev in tako to plačilo pomeni davčno osnovo v smislu člena 11A(1)(a) Šeste direktive, vendar če obstaja neposredna zveza med dobavo blaga in opravljanjem storitev in če je vrednost teh storitev mogoče izraziti v denarju. Enako velja za primer, v katerem se opravi dobava blaga v zameno za opravljanje storitev, če sta izpolnjena ista pogoja (sodba z dne 26. septembra 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, točka 38 in navedena sodna praksa).
- 45 Nazadnje, iz sodne prakse Sodišča je razvidno, da gre pri menjalnih pogodbah, pri katerih je plačilo po definiciji v naravi, in pri transakcijah, pri katerih je plačilo 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, točka 39 in navedena sodna praksa).
- 46 Na prvem mestu je treba ugotoviti, da med zadevno občino in tožečo stranko v postopku v glavni stvari obstaja pravno razmerje. Prvič, s pogodbo o urejanju zadevne občinske ceste se je ta občina zavezala, da bo zasnovala in izvedla razširitev te ceste in da bo tožeči stranki v postopku v glavni stvari brez omejitev dala na voljo razširjeno cesto v primeru mogočega razvijanja kamnoloma, in drugič, tožeča 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 občino določala obveznost plačila.
- 47 Ta pogodba pa vseeno ne more biti pravni okvir, znotraj katerega se izmenjata vzajemni storitvi, in sicer razširitev občinske ceste in izdaja dovoljenja za obratovanje kamnoloma.
- 48 Prvič, s systemskega vidika so se namreč dela v postopku v glavni stvari opravljala na občinski cesti, dovoljenje za obratovanje kamnoloma pa je izdala okrožna uprava.
- 49 Drugič, odločba o dodelitvi dovoljenja za obratovanje tega kamnoloma je enostranska odločba okrožne uprave z dne 16. februarja 2001. Iz sodne prakse Sodišča pa izhaja, da enostranski javni akt načeloma 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, točke od 31 do 35).
- 50 Tretjič, ni sporno, da za razširitev zadevne občinske ceste ni bilo izplačano nobeno denarno nadomestilo.
- 51 Sodišče je sicer presodilo, da se dobava blaga ali storitev lahko plača z denarjem ali v naravi. Ker pa bi v skladu z enostransko odločbo okrožne uprave, da se dovoli obratovanje kamnoloma, takšno dovoljenje prenehalo, če se razširitvena dela na občinski 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 občinske ceste v zadevni občini 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 občini, tako da ta dela niso odplačna 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 občinski cesti, odprti za javnost, ki jih je brezplačno opravil davčni zavezanec za občino, 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 načeloma 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 občinski cesti dobava del zadevni občini, 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 občinski 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 končne potrošnje (sodba z dne 30. septembra 2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, točka 18).
- 60 Zato navedena določba nekatere transakcije, za katere davčni zavezanec ne prejme nobenega dejanskega plačila, enači z dobavo blaga za plačilo, ki je predmet DDV (sodba z dne 17. julija 2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, točka 23).
- 61 Natančneje, člen 5(6) Šeste direktive določa, da se za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, šteje uporaba blaga, kadar to blago uporablja davčni zavezanec in je del njegovih poslovnih sredstev, ga nameni za svojo zasebno rabo ali za zasebno rabo svojih zaposlenih, brezplačno odtujitev ali, splošneje, kadar tega blaga ne uporablja v smislu svoje dejavnosti, če 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, točka 41 in navedena sodna praksa). Vendar ta določba dobave blaga, opravljene za plačilo, ne enači z uporabo blaga v smislu dajanja vzorcev ali daril manjših vrednosti v smislu dejavnosti davčnega 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 okoliščinah, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, razširitvena dela na občinski cesti lahko podlaga za pravico do odbitka in jih je mogoče opredeliti kot neodplačen prenos, tako da so nekateri pogoji uporabe te določbe izpolnjeni.
- 63 Razširitvena dela na tej cesti prav tako niso darila manjše vrednosti ali vzorci v smislu te določbe.
- 64 Nazadnje, ker so bila dela opravljena za zadevno občino, ni sporno, da je izključen primer rabe za zasebne potrebe ali za potrebe zaposlenih podjetja, prav tako je izključeno dajanje premoženja v druge namene kot za podjetje, saj so bila ta dela opravljena za potrebe tožeče stranke v postopku v glavni stvari. Ta zadnja okoliščina pa ne nasprotuje uporabi člena 5(6) Šeste direktive. Iz sodne prakse Sodišča namreč izhaja, da je v členu 5(6), prvi stavek, Šeste direktive z dobavo, ki je bila opravljena odplačno, izenačena in zato obdavčena z DDV uporaba premoženja podjetja, kadar davčni zavezanec to svoje premoženje uporablja in ga neodplačno odsvoji, če na podlagi tega premoženja nastane pravica do odbitka vstopnega DDV, ne da bi bilo pri tem odločilno, ali do odsvojitve pride zaradi potreb podjetja (sodba z dne 27. aprila 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, točka 22).
- 65 Prav tako okoliščina, ki jo je navedlo predložitveno sodišče, da zadevne občinske ceste zadevna občina ne uporablja v zasebne namene, ampak da je, nasprotno, brezplačno odprta za javni promet, načeloma ne nasprotuje uporabi člena 5(6) Šeste direktive. V smislu te določbe se namreč uporaba premoženja v take namene vsekakor nanaša na uporabo davčnega zavezanca, v obravnavanem primeru tožeče stranke iz postopka v glavni stvari, in ne tretje osebe, in sicer zadevne občine. Razširitvena dela na tej cesti so bila namreč opravljena za izpolnitev potreb tožeče 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 obdavčitve z DDV dobave razširitvenih del na zadevni občinski cesti, ki jih je tožeča stranka iz postopka v glavni stvari za zadevno občino opravila neodplačno, ne more pripeljati do položaja neobdavčene končne potrošnje ali kršitve načela enakega obravnavanja – niso transakcija, ki se enači z dobavo blaga proti plačilu, v smislu člena 5(6) Šeste direktive.
- 67 Čeprav je zadevna občinska cesta odprta za javni promet, je namreč treba upoštevati dejansko končno uporabo te ceste. Iz odgovora na prvo vprašanje pa s pridržkom preverjanja predložitvenega sodišča izhaja, na eni strani, da so razširitvena dela na tej cesti koristila tožeči 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 občine – občinske ceste, ki je odprta za javnost, vendar jo uporabljata davčni 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 stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (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 davčni zavezanec pravico, da odbije vstopni davek na dodano vrednost, plačan za razširitev občinske ceste, opravljeno za občino, kadar to cesto uporabljata tako ta davčni zavezanec v okviru svoje gospodarske dejavnosti kot javnost, če ta razširitev ni presegla tistega, kar je nujno, da se navedenemu davčnemu zavezancu omogoči, da opravlja svojo dejavnost, in če je bil strošek zanjo vključen v ceno izstopnih transakcij, ki jih je izvedel isti davčni 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 davčnemu zavezancu, ki je brez plačila v denarju opravil razširitvena dela na cesti, ki pripada občini, 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 občine – občinske ceste, ki je odprta za javnost, vendar jo uporabljata davčni 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