

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (osmo vijeće)

16. rujna 2020.(\*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Šesta direktiva 77/388/EEZ – članak 17. stavak 2. točka (a) – Odbitak pretporeza – Nastanak i opseg prava na odbitak – Proširenje ceste u vlasništvu općine – Obračunavanje troškova radova kao dijela općih troškova poreznog obveznika – Utvrđivanje postojanja izravne i neposredne veze s gospodarskom aktivnošću poreznog obveznika – Isporuka bez naknade – Isporuka izjednačena s isporukom uz naknadu – članak 5. stavak 6.”

U predmetu C-528/19,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka), odlukom od 13. ožujka 2019., koju je Sud zaprimio 10. srpnja 2019., u postupku

### **Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG**

protiv

**Finanzamt Y,**

SUD (osmo vijeće),

u sastavu: L. S. Rossi, predsjednica vijeća, J. Malenovský i N. Wahl (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: G. Hogan,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG, O.-G. Lippross, *Rechtsanwalt*,
- za njemačku vladu, J. Möller i S. Eisenberg, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i L. Mantl, u svojstvu agenata,

odluživši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

### **Presudu**

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 5. stavka 6. i članka 17. stavka 2. točke (a) Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza

na dodanu vrijednost: jedinstvena porezna osnovica (SL 1977., L 145 str. 1.; u daljnjem tekstu: Šesta direktiva).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG i Finanzamta Y (porezna uprava Y, Njemačka) povodom odbijanja odbitka ulaznog poreza na dodanu vrijednost (PDV) plaćenog za izvođenje radova proširenja ceste u vlasništvu općine.

## **Pravni okvir**

### **Pravo Unije**

3 Na temelju članka 2. stavka 1. Šeste direktive, PDV-u podliježe „isporuka robe ili usluga unutar teritorija države koju uz naknadu obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav” [neslužbeni prijevod].

4 Članak 5. stavak 6. te direktive propisuje:

„Situacija kada porezni obveznik upotrebljava robu koja čini dio njegove poslovne imovine za svoje privatne svrhe ili privatne svrhe svojih namještenika, ili kada besplatno raspolaže tom imovinom, ili, općenitije, kada upotrebljava tu robu u svrhe koje nisu njegovo poslovanje smatra se isporukom uz naknadu ako je [PDV] na tu robu ili njezine sastavne dijelove bio u cijelosti ili djelomično priznat kao odbitak. Međutim, upotreba robe za poslovnu namjenu u vidu uzoraka ili darova male vrijednosti ne smatra se isporukom uz naknadu.” [neslužbeni prijevod]

5 Člankom 6. stavkom 2. navedene direktive propisano je:

„Isporukom usluga uz naknadu smatraju se:

(a) upotreba robe koja čini dio imovine određenog poslovanja u privatne svrhe poreznog obveznika ili njegovih zaposlenika ili, općenitije, za svrhe koje nisu poslovnog karaktera, ako se [PDV] na tu robu mogao u cijelosti ili djelomično odbiti;

(b) isporuke usluga koje besplatno obavlja porezni obveznik za svoju privatnu upotrebu ili upotrebu svojih namještenika ili, općenitije, za svrhe koje nisu poslovnog karaktera.

Države članice mogu odstupiti od odredaba stavka 1. pod uvjetom da to odstupanje ne dovodi do narušavanja tržišnog natjecanja.” [neslužbeni prijevod]

6 Članak 17. stavak 2. točka (a) Šeste direktive propisuje:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezivih transakcija poreznog obveznika, on ima pravo odbiti od poreza koji je dužan platiti:

(a) [PDV] koji se mora platiti ili koji je plaćen za isporuku robe ili usluga koju je za njega izvršio ili će je izvršiti drugi porezni obveznik.” [neslužbeni prijevod]

### **Njemačko pravo**

7 Članak 1. Umsatzsteuergesetzes (Zakon o porezu na promet, u daljnjem tekstu: UStG), naslovljen „Oporezive transakcije”, predviđa:

„(1) Sljedeće transakcije podliježu [PDV-u]:

1. isporuke i druge usluge koje je poduzetnik u okviru svojeg poslovanja izvršio uz naknadu unutar države.

[...]"

8 U skladu s člankom 3. UStG-a:

„(1) Isporuke poduzetnika su transakcije kojima on ili treća osoba koju je on ovlastio prenosi na kupca ili treću osobu za njegov račun pravo raspolaganja imovinom u svoje ime (prijenos prava raspolaganja).

[...]

„(1b) Smatraju se isporukom uz naknadu:

1. poduzetnikovo korištenje imovinom svojeg poduzeća za svrhe koje nisu poslovnog karaktera;
2. poduzetnikov besplatan prijenos robe svojim zaposlenicima za njihove privatne potrebe, osim ako je riječ o malim darovima;
3. svaki drugi besplatan prijenos robe, osim darova male vrijednosti i uzoraka za potrebe poduzeća.

Roba ili njezini sastavni dijelovi moraju imati otvoreno pravo na potpuni ili djelomičan odbitak.”

9 Članak 15. UStG-a, naslovljen „Odbiti”, određuje:

„(1) Poduzetnik može odbiti sljedeće iznose:

1. porez koji se duguje na isporuke i druge usluge koje mu je obavio drugi poduzetnik za potrebe njegova poduzeća.

[...]

(2) Ne može se odbiti porez koji se odnosi na isporuke, uvoz i stjecanje robe unutar Zajednice ili na sve druge usluge koje poduzetnik upotrebljava za sljedeće transakcije:

1. izuzete transakcije;

[...]"

### **Glavni postupak i prethodna pitanja**

10 Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, tužitelj u glavnom postupku, upravljačko je holding društvo. On sa svojim društvima kćerima A GmbH i B GmbH čini poreznu jedinicu.

11 Nakon odluke područne uprave kojom se odobrava ponovno otvaranje i rad kamenoloma vapnenca (u daljnjem tekstu: kamenolom vapnenca), društvu A GmbH odlukom od 16. veljače 2001. odobreno je da taj kamenolom iskoristi prilikom pristupa tom kamenolomu cestom koja je otvorena za javnost i koja pripada općini na čijem se području kamenolom nalazi (u daljnjem tekstu: predmetna općinska cesta). Ta je odluka izmijenjena 2005. kako bi se u njoj pojasnilo da će dozvola za rad kamenoloma prestati vrijediti ako proširenje te ceste ne bude dovršeno do 31. prosinca 2006.

12 Budući da je odvoz vapnenca zahtijevao navedeno proširenje, između dotične općine i pravnog prednika društva A GmbH sklopljen je sporazum o proširenju, kojim se ta općina obvezala, s jedne strane, osmisliti i provesti proširenje predmetne općinske ceste i, s druge strane, u slučaju održavanja te ceste otvorenom za javnost, bez ograničenja je staviti na raspolaganje pravnom predniku društva A GmbH. Bilo je predviđeno da će potomji zauzvrat snositi sve troškove proširenja navedene ceste. Tijekom 2006. društvo A GmbH zadužilo je društvo B GmbH da u svojstvu nositelja projekta provede to proširenje u skladu sa sporazumom sklopljenim s tom općinom. Po završetku radova, dio ceste od prosinca 2006. služio je za teška teretna vozila društva A GmbH kao i za druga vozila.

13 U okviru prijave PDV-a za 2006. tužitelj u glavnom postupku nije uzeo u obzir troškove društva A GmbH za radove proširenja predmetne općinske ceste, nego je na ime plaćenog pretporeza odbio iznose PDV-a plaćene na ranije primljene usluge od društva B GmbH.

14 Nakon provedenog nadzora, porezna uprava Y smatrala je da je tužitelj u glavnom postupku izgradnjom proširenja predmetne općinske ceste toj općini isporučio posao bez naknade, koji podliježe PDV-u na temelju članka 3. stavka 1b prve rečenice točke 3. UStG-a, te je 1. ožujka 2012. izdala rješenje o poreznom ispravku za 2006., u kojem je poreznu osnovicu PDV-a povisila na 16 %.

15 Iako je žalba koju je podnio tužitelj bila odbijena, Hessisches Finanzgericht (Financijski sud Hessena, Njemačka) djelomično je prihvatio tužbu koju je on podnio protiv te odluke. Smatrao je da nisu ispunjeni uvjeti iz članka 3. stavka 1b druge rečenice UStG-a za oporezivanje radova ostvarenih na predmetnoj općinskoj cesti. Nasuprot tomu, smatrao je da PDV koji se odnosi na ulazne transakcije koje su izravno povezane s tim radovima ne treba uzeti u obzir jer, prema sudskoj praksi Bundesfinanzhofa (Savezni financijski sud, Njemačka), poduzetnik koji, u trenutku kad ih prima, ulazne usluge namjerava namijeniti isključivo i izravno za korištenje bez naknade u smislu članka 3. stavka 1b UStG-a nema pravo na odbitak PDV-a koji se odnosi na te usluge.

16 Tužitelj u glavnom postupku podnio je sudu koji je uputio zahtjev reviziju protiv odluke Hessisches Finanzgerichta (Financijski sud Hessena).

17 Sud koji je uputio zahtjev navodi da, prema nacionalnom pravu, ta revizija nije osnovana jer tužitelj u glavnom postupku nema pravo na odbitak PDV-a o kojem je riječ u glavnom postupku. Stoga je odbitak PDV-a isključen jer su usluge koje je primilo društvo B GmbH bile namijenjene obavljanju isporuke bez naknade dotičnoj općini. Međutim, taj sud dvoji o sukladnosti tog tumačenja nacionalnog zakonodavstva s pravom Unije.

18 Naime, u pogledu prvog prethodnog pitanja, sud koji je uputio zahtjev navodi da bi tužitelj u glavnom postupku mogao zahtijevati odbitak PDV-a plaćenog za usluge primljene kao ulazne transakcije, na temelju presuda od 22. listopada 2015., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712) i od 14. rujna 2017., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683).

19 Kad je riječ o drugom i trećem prethodnom pitanju, on naglašava da se njima želi utvrditi može li se, u slučaju da tužitelj u glavnom postupku može odbiti ulazni PDV, pravo na odbitak prebiti s tražbinom PDV-a koja se odnosi na isporuku uz naknadu ili na uslugu koja je izjednačena s isporukom uz naknadu u smislu članka 5. stavka 6. Šeste direktive, kako bi se, među ostalim, u skladu s ciljem potonje odredbe, izbjeglo neoporezivanje krajnje potrošnje općine.

20 U tim je okolnostima Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Ima li u okolnostima poput onih u glavnom postupku, u kojem porezni obveznik u ime grada izvršava građevinske radove na općinskoj cesti, taj porezni obveznik, koji je od drugih poreznih obveznika primio usluge za izgradnju ceste prenesene na općinu, pravo na odbitak pretporeza u skladu s člankom 17. stavkom 2. točkom (a) Šeste direktive [...]“

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje: je li u okolnostima poput onih u glavnom postupku, u kojem porezni obveznik u ime grada izvršava građevinske radove na općinskoj cesti, riječ o isporuci robe uz naknadu u pogledu koje je dozvola za upravljanje kamenolomom protučinidba za isporuku ceste?

3. U slučaju nijeznog odgovora na drugo pitanje: je li u okolnostima poput onih u glavnom postupku, u kojem porezni obveznik u ime grada izvršava građevinske radove na općinskoj cesti, prijenos vlasništva nad cestom namijenjenom javnosti na općinu, koji je izvršen bez naknade, u skladu s člankom 5. stavkom 6. [Šeste direktive] izjednačen s isporukom robe bez naknade iako prijenos služi u poduzetničke svrhe, kako bi se spriječilo neoporezivanje krajnje potrošnje općine?”

## O prethodnim pitanjima

### *Prvo pitanje*

21 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 17. stavak 2. točku (a) Šeste direktive tumačiti na način da porezni obveznik ima pravo odbiti ulazni PDV plaćen za radove proširenja općinske ceste izvršene u korist općine.

22 Uvodno valja podsjetiti na to da je Direktivom Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), koja je stupila na snagu 1. siječnja 2007., Šesta direktiva stavljena izvan snage, a pritom u odnosu na nju nisu unesene sadržajne promjene. Iz toga slijedi da je, s obzirom na to da su relevantne odredbe Šeste direktive u biti istovjetnog dosega kao i one Direktive 2006/112, sudska praksa Suda koja se odnosi na potonju isto tako primjenjiva na Šestu direktivu (presuda od 17. listopada 2018., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, t. 14.).

23 Kad je riječ o pravu na odbitak iz članka 17. stavka 2. točke (a) Šeste direktive, ono čini sastavni dio mehanizma PDV-a i na temelju se ne može ograničiti. Ostvaruje se odmah za sve poreze na ulazne transakcije (presuda od 14. rujna 2017., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, t. 25. i navedena sudska praksa).

24 Naime, svrha sustava odbitaka jest poduzetnika u cijelosti rasteretiti PDV-a koji duguje ili plaća u okviru svih svojih gospodarskih aktivnosti. Tako zajednički sustav PDV-a jamči neutralnost oporezivanja svih gospodarskih aktivnosti, neovisno o njihovim ciljevima ili rezultatima, pod uvjetom da se same te aktivnosti u načelu oporezuju PDV-om (presuda od 14. rujna 2017., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, t. 26. i navedena sudska praksa).

25 Iz članka 17. stavka 2. točke (a) Šeste direktive proizlazi da, ako se porezni obveznik, djelujući kao takav u trenutku stjecanja robe ili primanja usluge, koristi tom robom ili uslugom u svrhu oporezovanih transakcija, on može odbiti PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen za navedenu robu ili uslugu (presuda od 14. rujna 2017., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, t. 27. i navedena sudska praksa).

26 U skladu s ustaljenom sudskom praksom, postojanje izravne i trenutne veze između

konkretne ulazne transakcije i jedne izlazne transakcije ili više njih koje otvaraju pravo na odbitak u na?elu je nužno kako bi se poreznom obvezniku priznalo pravo na odbitak pretporeza i kako bi se utvrdio opseg tog prava. Pravo na odbitak pretporeza na stjecanje robe ili usluga pretpostavlja da su troškovi izvršeni za njihovo stjecanje sastavni elementi cijene transakcija koje se izlazno oporezuju, što otvara pravo na odbitak (presuda od 14. rujna 2017., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, t. 28. i navedena sudska praksa).

27 Me?utim, pravo poreznog obveznika na odbitak priznaje se ?ak i kad ne postoji izravna i trenutna?na veza izme?u odre?ene ulazne i jedne ili više izlaznih transakcija na temelju kojih se ostvaruje pravo na odbitak, kada troškovi predmetnih usluga ?ine dio njegovih op?ih troškova pa su kao takvi sastavni elementi cijene robe i usluga koje isporu?uje. Naime, takvi su izdaci u izravnoj i neposrednoj vezi sa svim gospodarskim aktivnostima poreznog obveznika (presuda od 14. rujna 2017., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, t. 29. i navedena sudska praksa).

28 Iz toga proizlazi da se postojanje prava na odbitak odre?uje s obzirom na izlazne transakcije na koje se odnose ulazne transakcije. Stoga to pravo postoji u slu?aju kad se ulazna transakcija koja podliježe PDV-u nalazi u izravnoj i neposrednoj vezi s jednom izlaznom transakcijom ili više njih koje otvaraju pravo na odbitak. Ako to nije slu?aj, valja ispitati jesu li troškovi koji su izvršeni za stjecanje robe ili usluga dio op?ih troškova vezanih uz cjelokupnu gospodarsku aktivnost poreznog obveznika. U jednom ili drugom slu?aju, postojanje izravne i neposredne veze pretpostavlja da je trošak ulaznih usluga uklju?en u cijenu izlaznih transakcija ili u cijenu robe ili usluga koje pruža porezni obveznik u okviru svojih gospodarskih aktivnosti (presuda od 29. listopada 2009., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, t. 60.).

29 Kako bi se utvrdilo treba li ?lanak 17. stavak 2. to?ku (a) Šeste direktive tuma?iti na na?in da pravo na odbitak ulaznog PDV-a pla?enog za obavljanje radova proširenja predmetne op?inske ceste treba priznati poreznom obvezniku poput tužitelja u glavnom postupku, stoga valja utvrditi postoji li izravna i neposredna veza izme?u, s jedne strane, tih radova proširenja i, s druge strane, oporezive izlazne transakcije koju je izvršio tužitelj ili njegove gospodarske aktivnosti.

30 U tom smislu valja podsjetiti na to da je u okviru primjene kriterija izravne veze, što je zada?a poreznih uprava i nacionalnih sudova, na njima da uzmu u obzir sve okolnosti u kojima su se odvile transakcije o kojima je rije? i da uzmu u obzir samo transakcije koje su objektivno povezane s oporezivom aktivnoš?u poreznog obveznika. Tako postojanje takve veze treba ocijeniti s obzirom na objektivni sadržaj transakcije o kojoj je rije? (presuda od 14. rujna 2017., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, t. 31. i navedena sudska praksa).

31 Me?utim, s jedne strane, iz odluke kojom se upu?uje prethodno pitanje proizlazi da bi bez radova proširenja predmetne op?inske ceste iskorištavanje kamenoloma vapnenca bilo nemogu?e kako u praksi tako i s pravnog gledišta. Naime, proširenje navedene ceste omogu?ilo je njezinu prilagodbu prometu teških teretnih vozila koji je nastao zbog rada kamenoloma i, na temelju izmjene u 2005. odluke od 16. velja?e 2001. kojom se odobrava iskorištavanje tog kamenoloma pomo?u ure?enja pristupa preko predmetne op?inske ceste, dozvola za iskorištavanje tog kamenoloma istekla bi ako ti radovi proširenja ne bi bili dovršeni do 31. prosinca 2006.

32 Iz toga slijedi da su radovi proširenja predmetne op?inske ceste bili nužni kako bi se projekt iskorištavanja kamenoloma vapnenca mogao konkretizirati i da, u njihovu izostanku, tužitelj u glavnom postupku ne bi mogao obavljati svoju gospodarsku aktivnost.

33 S druge strane, sud koji je uputio zahtjev naveo je da su troškovi ulaznih usluga, povezani s radovima proširenja predmetne op?inske ceste, dio troškova izlaznih transakcija koje je obavio

tužitelj u glavnom postupku.

34 Takve okolnosti mogu dokazati postojanje izravne i neposredne veze između radova proširenja predmetne općinske ceste i cjelokupne gospodarske aktivnosti povezane s iskorištavanjem kamenoloma vapnenca.

35 Taj zaključak ne može biti doveden u pitanje okolnošću da je ta općinska cesta besplatno otvorena javnosti.

36 Naime, iz sudske prakse Suda, doduše, proizlazi da, ako se roba ili usluge koje je stekao porezni obveznik koriste u svrhu izuzetih transakcija ili ako nisu obuhvaćene područjem primjene PDV-a, ne može biti ni ubiranja izlaznog poreza ni odbitka ulaznog poreza. Naime, u tim dvama slučajevima prekinuta je izravna i neposredna veza između ulaznih troškova i naknadno ostvarenih gospodarskih aktivnosti poreznog obveznika (presuda od 22. listopada 2015., Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, t. 32. i navedena sudska praksa).

37 Međutim, okolnost da javnost može besplatno prometovati predmetnom općinskom cestom nije relevantna. Naime, iz spisa kojim Sud raspolože proizlazi da radovi proširenja te ceste nisu izvršeni za potrebe dotične općine ili javnog prometa, nego kako bi se predmetna općinska cesta prilagodila prometu teških teretnih vozila koji je nastao zbog tužiteljeva iskorištavanja kamenoloma vapnenca. Osim toga, tu su cestu nakon toga upotrebljavala ne samo ta teška teretna vozila nego i druga vozila. U svakom slučaju, troškovi nastali tužitelju u glavnom postupku za proširenje predmetne općinske ceste mogu biti povezani, kao što to proizlazi iz točke 34. ove presude, s njegovom gospodarskom aktivnošću kao poreznog obveznika, tako da se, podložno provjerama koje mora provesti sud koji je uputio zahtjev, ti troškovi ne odnose na izuzete aktivnosti ili aktivnosti koje su izvan područja primjene PDV-a.

38 Naposljetku, u pogledu opsega prava na odbitak, na sudu koji je uputio zahtjev jest da utvrdi jesu li radovi proširenja predmetne općinske ceste bili ograničeni na ono što je nužno kako bi se osiguralo tužiteljevo iskorištavanje kamenoloma vapnenca. Naime, prema sudskoj praksi Suda, ako su radovi proširenja te ceste bili ograničeni na ono što je nužno u tu svrhu, tada bi se pravo na odbitak trebalo priznati za sve troškove tih radova. Nasuprot tomu, ako su navedeni radovi premašili ono što je nužno za osiguranje iskorištavanja tog kamenoloma, postojanje izravne i neposredne veze između navedenih radova i gospodarske aktivnosti tužitelja u glavnom postupku djelomično je prekinuto, tako da se pravo na odbitak može priznati samo za ulazni PDV koji je plaćen za onaj dio troškova radova proširenja predmetne općinske ceste koji je bio objektivno nužan kako bi se tužitelju u glavnom postupku omogućilo obavljanje gospodarske aktivnosti (vidjeti u tom smislu presudu od 14. rujna 2017., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, t. 37. do 39.).

39 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članak 17. stavak 2. točku (a) Šeste direktive treba tumačiti na način da porezni obveznik ima pravo odbiti ulazni PDV plaćen za radove proširenja općinske ceste izvršene u korist općine ako se tom cestom koriste kako porezni obveznik u okviru svoje gospodarske aktivnosti tako i javnost, pod uvjetom da ti radovi proširenja nisu premašili ono što je bilo nužno da se tom poreznom obvezniku omogućiti obavljanje gospodarske aktivnosti i da je njihov trošak uključen u cijenu izlaznih transakcija tog poreznog obveznika.

### **Drugo pitanje**

40 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li Šestu direktivu, u slučaju da je odgovor na prvo pitanje potvrđan, tumačiti na način da dozvoljava iskorištavanje kamenoloma koju je jednostrano dodijelila uprava države članice čini protučinidbu koju je primio

porezni obveznik koji je bez novčane naknade izvršio radove proširenja općinske ceste, tako da ti radovi predstavljaju transakciju uz naknadu u smislu te direktive.

41 Sud koji je uputio zahtjev naveo je da, s obzirom na pravo Unije, nije sigurno je li tužitelj u glavnom postupku u korist dotične općine izvršio isporuku uz naknadu. Međutim, on također dvoji o mogućnosti kvalifikacije radova proširenja predmetne općinske ceste kao isporuke bez naknade. Tako ističe da dozvola za iskorištavanje kamenoloma vapnenca koju je izdala područna uprava može predstavljati protučinidbu za te radove, tako da ih treba kvalificirati kao uslugu uz naknadu, čime nastaje pravo na odbitak, ali također uzrokuje obvezu plaćanja PDV-a za radove proširenja općinske ceste.

42 U tom smislu valja podsjetiti na to da, u skladu s člankom 2. stavkom 1. Šeste direktive, PDV-u podliježu isporuke usluga obavljene uz naknadu na području određene države članice koje obavi porezni obveznik koji djeluje kao takav.

43 Iz sudske prakse Suda također proizlazi da, kako bi neka transakcija predstavljala transakciju uz naknadu u kontekstu PDV-a, potrebno da između isporuke robe ili isporuke usluga i stvarno primljene protučinidbe poreznog obveznika postoji izravna veza. Takva izravna veza uspostavljena je kada između pružatelja i korisnika usluge postoji pravni odnos u okviru kojeg se razmjenjuju uzajamne činidbe, pri čemu naknada koju je primio pružatelj usluge čini stvarnu protuvrijednost usluge pružene korisniku (presuda od 3. srpnja 2019., UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, t. 69. i navedena sudska praksa).

44 Sud je također presudio da se protučinidba za isporuku robe može sastojati od pružanja usluga i činiti njezinu poreznu osnovicu, u smislu članka 11.A stavka 1. točke (a) Šeste direktive, pod uvjetom da postoji izravna veza između isporuke robe i pružanja usluga te da se vrijednost potonjeg može izraziti u novcu. Isto vrijedi i kad se pružanje usluga razmjenjuje za drugo pružanje usluga ako su ispunjeni isti uvjeti (presuda od 26. rujna 2013., Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, t. 38. i navedena sudska praksa).

45 Naposljetku, iz sudske prakse Suda proizlazi da su ugovori o razmjeni kod kojih je protučinidba po definiciji nenovčana i transakcije kod kojih je protučinidba novčana s gospodarskog i trgovinskog stajališta dvije istovjetne situacije (presuda od 26. rujna 2013., Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, t. 39. i navedena sudska praksa).

46 Kao prvo, valja utvrditi da između dotične općine i tužitelja u glavnom postupku postoji pravni odnos. Stoga se sporazumom o razvoju predmetne općinske ceste, s jedne strane, ta općina obvezala osmisliti i provesti proširenje te ceste te bez ograničenja staviti na raspolaganje tužitelju u glavnom postupku proširenje ceste u slučaju eventualnog razvoja kamenoloma vapnenca i, s druge strane, tužitelj u glavnom postupku obvezao se snositi sve troškove povezane s tim proširenjem a da taj sporazum ne predviđa obvezu plaćanja te općine.

47 Međutim, takav sporazum ne može predstavljati pravni okvir u okviru kojeg se razmjenjuju uzajamne činidbe, tj. proširenje općinske ceste i izdavanje dozvole za iskorištavanje kamenoloma vapnenca.

48 Naime, kao prvo, s organskog stajališta, radovi o kojima je riječ u glavnom postupku izvršeni su na cesti u vlasništvu općine, dok je dozvolu za iskorištavanje kamenoloma vapnenca izdala područna uprava.

49 Kao drugo, odluka o izdavanju dozvole za rad tog kamenoloma jednostrana je odluka područne uprave od 16. veljače 2001. Međutim, iz sudske prakse Suda proizlazi da jednostrani akt javne vlasti na temelju ne može uspostaviti pravni odnos u okviru kojeg se razmjenjuju uzajamne



židbe (vidjeti u tom smislu presudu od 11. svibnja 2017., Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, t. 31. do 35.).

50 Kao treće, nesporno je da radovi proširenja predmetne općinske ceste nisu doveli ni do plaćanja nikakve naknade u novcu.

51 Točno je da je Sud presudio da protužidba za isporuku robe ili usluga može biti naknada u novcu ili u naravi. Međutim, budući da bi, prema jednostranoj odluci područne uprave o odobravanju kamenoloma vapnenca, takvo odobrenje prestalo vrijediti da radovi proširenja općinske ceste nisu bili završeni do 31. prosinca 2006., ti radovi nisu protužidba za pravo iskorištavanja tog kamenoloma, nego *conditio sine qua non* za ostvarivanje tog prava.

52 S obzirom na te elemente, ne može se utvrditi izravna veza između isporuke radova proširenja predmetne općinske ceste dotičnoj općini i dodjele dozvole za iskorištavanje kamenoloma vapnenca tužitelju u glavnom postupku, s obzirom na to da se ta dozvola ne može smatrati protužidbom za radove proširenja te ceste.

53 Kao drugo, valja istaknuti da je Sud u presudi od 14. rujna 2017., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683) poreznom obvezniku već priznao pravo na odbitak ulaznog PDV-a plaćenog za isporuku usluga koje su se sastojale od izgradnje ili poboljšanja nekretnine koje je vlasnik bila treća osoba, u slučaju u kojem su te usluge upotrebljavali i taj porezni obveznik i ta treća osoba u okviru svojih gospodarskih aktivnosti, iako je ta treća osoba besplatno imala koristi od rezultata navedenih usluga.

54 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na drugo pitanje valja odgovoriti tako da Šestu direktivu, a osobito njezin članak 2. stavak 1., treba tumačiti na način da dozvola za iskorištavanje kamenoloma koju je jednostrano dodijelila uprava države članice ne čini protužidbu koju je primio porezni obveznik koji je bez novčane naknade izvršio radove proširenja ceste u vlasništvu općine, tako da ti radovi ne predstavljaju transakciju uz naknadu u smislu te direktive.

### **Treće pitanje**

55 Svojim trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 5. stavak 6. Šeste direktive tumačiti na način da radovi proširenja općinske ceste otvorene javnosti koje besplatno obavlja porezni obveznik u korist općine predstavljaju transakciju koju treba izjednačiti s isporukom robe uz naknadu u smislu te odredbe.

56 U vezi s tim treba podsjetiti na to da je Sud, kad je riječ o tumačenju odredaba nacionalnog prava, na temelju dužan temeljiti se na pravnim ocjenama koje proizlaze iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje. Naime, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, Sud nije nadležan za tumačenje unutarnjeg prava države članice (presuda od 17. ožujka 2011., Naftiliaki Etaireia Thasou i Amaltheia I Naftiki Etaireia, C-128/10 i C-129/10, EU:C:2011:163, t. 40.).

57 U ovom slučaju iz spisa kojim Sud raspolaže proizlazi da sud koji je uputio zahtjev svoje treće pitanje temelji na pretpostavci da, u skladu s člankom 3. stavkom 4. UStG-a, radovi proširenja predmetne općinske ceste predstavljaju isporuku radova predmetnoj općini, pri čemu je Savezna Republika Njemačka tako iskoristila mogućnost iz članka 5. stavka 5. Šeste direktive da se isporuka određenih građevinskih radova izjednači s isporukom robe.

58 Nije na Sudu da dovodi u pitanje takvu pretpostavku. Međutim, s obzirom na to da, s jedne strane, tužitelj u glavnom postupku tvrdi da je provodeći radove proširenja predmetne općinske ceste obavio isporuku usluga, tako da se članak 5. stavak 6. Šeste direktive ne primjenjuje i da se, s druge strane, tekstovi članka 5. stavka 6. i članka 6. stavka 2. Šeste direktive, koji se odnose na

isporuke robe i isporuke usluga, znatno razlikuju, na sudu koji je uputio zahtjev jest da provjeri jesu li u skladu s njemačkim pravom radovi proširenja te ceste isporuka radova.

59 Kad je riječ o članku 5. stavku 6. Šeste direktive, valja podsjetiti na to da je cilj te odredbe osigurati jednako postupanje prema poreznom obvezniku koji se koristi robom za svoje privatne potrebe ili za potrebe svojih zaposlenika, s jedne strane, i prema krajnjem potrošaču koji nabavlja robu iste vrste, s druge strane (presuda od 11. svibnja 2017., Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, t. 40. i navedena sudska praksa). Stoga je cilj oporezivanja korištenja navedenog u članku 5. stavku 6. prvoj rečenici Šeste direktive isključiti situacije neoporezive krajnje potrošnje (presuda od 30. rujna 2010., EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, t. 18.).

60 U tu svrhu navedena odredba izjednačava određene transakcije za koje porezni obveznik ne prima nikakvu stvarnu naknadu s isporukama robe uz naknadu, koje podliježu PDV-u (presuda od 17. srpnja 2014., BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, t. 23.).

61 Konkretno, članak 5. stavak 6. Šeste direktive s isporukom robe uz naknadu izjednačava situaciju kada se porezni obveznik koristi robom koja čini dio njegove poslovne imovine za svoje privatne svrhe ili privatne svrhe svojih namještenika ili kada besplatno raspolaže tom imovinom ili, općenitije, kada se koristi tom robom u svrhe koje nisu njegovo poslovanje, ako je PDV na tu robu ili njezine sastavne dijelove bio u cijelosti ili djelomično priznat kao odbitak (presuda od 11. svibnja 2017., BCR Leasing IFN, C-438/16, EU:C:2017:361, t. 41.). Međutim, ta odredba s isporukom robe ne izjednačava korištenje robom za poslovnu namjenu u vidu uzoraka ili darova male vrijednosti.

62 Također valja istaknuti da iz odgovora na prvo i drugo pitanje proizlazi da Šestu direktivu treba tumačiti na način da, u okolnostima poput onih u glavnom postupku, radovi proširenja općinske ceste mogu dovesti do prava na odbitak i mogu biti kvalificirani kao prijenos bez naknade, tako da su ispunjeni određeni uvjeti za primjenu članka 5. stavka 6. te direktive.

63 Osim toga, radovi proširenja te ceste nisu darovi male vrijednosti ili uzorci u smislu te odredbe.

64 Naposljetku, budući da su radovi isporučeni dotičnoj općini, nesporno je da je pretpostavka potrošnje za privatne svrhe ili za privatne potrebe poduzetnikovih zaposlenika isključena, kao i ona koja se odnosi na korištenje robom u svrhe koje nisu poslovnog karaktera, s obzirom na to da su ti radovi izvršeni za potrebe tužitelja u glavnom postupku. Međutim, potonjoj se okolnosti ne protivi primjena članka 5. stavka 6. Šeste direktive. Naime, prema sudskoj praksi Suda, iz samog njegova teksta proizlazi da članak 5. stavak 6. prva rečenica Šeste direktive smatra isporukom uz naknadu te stoga podvrgava PDV-u korištenje robom poreznog obveznika koju on prenosi bez naknade, ako ta roba otvara pravo na odbitak ulaznog PDV-a, pri čemu u načelu nije odlučujuće je li do tog prijenosa došlo za potrebe poduzeća (presuda od 27. travnja 1999., Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, t. 22.).

65 Isto tako, okolnost koju navodi sud koji je uputio zahtjev da predmetna općina ne upotrebljava predmetnu općinsku cestu u privatne svrhe, nego da je ona, naprotiv, otvorena besplatno za javni promet, u načelu nije protivna primjeni članka 5. stavka 6. Šeste direktive. Naime, u smislu te odredbe korištenje robom u te svrhe odnosi se u svakom slučaju na korištenje poreznog obveznika, u ovom slučaju tužitelja u glavnom postupku, a ne treće osobe, tj. predmetne općine. Međutim, radovi proširenja te ceste bili su izvršeni kako bi se zadovoljile potrebe tužitelja u glavnom postupku, a rezultat tih radova, odnosno cesta prilagođena za promet teških teretnih vozila zbog iskorištavanja kamenoloma vapnenca, prije svega se upotrebljavao za njegove potrebe.

66 Me?utim, budu?i da neprimjena PDV-a na isporuku doti?noj op?ini radova proširenja predmetne op?inske ceste koju besplatno obavlja tužitelj u glavnom postupku ne može dovesti do situacije neoporezive krajnje potrošnje ili do povrede na?ela jednakog postupanja, takvi radovi ne predstavljaju transakciju koju treba smatrati isporukom robe uz naknadu u smislu ?lanka 5. stavka 6. Šeste direktive.

67 Naime, ?ak i ako je predmetna op?inska cesta otvorena za javni promet, treba uzeti u obzir njezinu stvarnu kona?nu upotrebu. Me?utim, iz odgovora na prvo pitanje proizlazi da su, pod uvjetom da sud koji je uputio zahtjev provede provjere, s jedne strane, radovi proširenja te ceste u korist tužitelja u glavnom postupku i da su u izravnoj i neposrednoj vezi s njegovom cjelokupnom gospodarskom djelatnoš?u, koja dovodi do oporezovanih transakcija, te da je, s druge strane, trošak ulaznih usluga povezanih s radovima proširenja navedene ceste dio troškova izlaznih transakcija koje je izvršio tužitelj u glavnom postupku.

68 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na tre?e pitanje valja odgovoriti tako da ?lanak 5. stavak 6. Šeste direktive treba tuma?iti na na?in da radovi proširenja u korist op?ine op?inske ceste otvorene javnosti, ali kojom se u okviru svoje gospodarske aktivnosti koriste kako porezni obveznik koji je besplatno obavio te radove tako i javnost, ne predstavljaju transakciju koju treba izjedna?iti s isporukom robe uz naknadu u smislu te odredbe.

## **Troškovi**

69 Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odlu?i o troškovima postupka. Troškovi podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenog, Sud (osmo vije?e) odlu?uje:

1. **?lanak 17. stavak 2. to?ku (a) Šeste direktive Vije?a 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o uskla?ivanju zakonodavstava država ?lanica koja se odnose na poreze na promet – zajedni?ki sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena porezna osnovica treba tuma?iti na na?in da porezni obveznik ima pravo odbiti ulazni porez na dodanu vrijednost pla?en za radove proširenja op?inske ceste izvršene u korist op?ine ako se tom cestom koriste kako porezni obveznik u okviru svoje gospodarske aktivnosti tako i javnost, pod uvjetom da ti radovi proširenja nisu premašili ono što je bilo nužno da se tom poreznom obvezniku omogu?i obavljanje gospodarske aktivnosti i da je njihov trošak uklju?en u cijenu izlaznih transakcija tog poreznog obveznika.**

2. **Šestu direktivu 77/388, a osobito njezin ?lanak 2. stavak 1., treba tuma?iti na na?in da dozvola za iskorištavanje kamenoloma koju je jednostrano dodijelila uprava države ?lanice ne ?ini protu?inidbu koju je primio porezni obveznik koji je bez nov?ane naknade izvršio radove proširenja ceste u vlasništvu op?ine, tako da ti radovi proširenja ne predstavljaju transakciju uz naknadu u smislu te direktive.**

3. **?lanak 5. stavak 6. Šeste direktive 77/388 treba tuma?iti na na?in da radovi proširenja u korist op?ine op?inske ceste otvorene javnosti, ali kojom se u okviru svoje gospodarske aktivnosti koriste kako porezni obveznik koji je besplatno obavio te radove tako i javnost, ne predstavljaju transakciju koju treba izjedna?iti s isporukom robe uz naknadu u smislu te odredbe.**

Potpisi

\* Jezik postupka: njemački