Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 3. septembra 2020 [1]

Vec C-604/19

Gmina Wrocław
proti
Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodský správny súd Vroclav, Poľsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112 – Článok 14 ods. 2 písm. a) – Pojem ‚dodanie' tovaru – Zmena doživotného užívacieho práva na vlastnícke právo uskutočnená na základe zákona – Prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník – Fikcia dodania – Obec ako zdaniteľná osoba, keď prijíma poplatok za zmenu, ktorú vyžaduje zákon"

I. Úvod

1. Súdny dvor musí v tomto konaní rozhodnúť, ako sa má na účely právnej úpravy DPH posudzovať nadobudnutie vlastníctva uskutočnené na základe zákona v dôsledku uhradenia poplatku za zmenu. V prejednávanom prípade boli pozemky zaťažené osobitným vecným právom (doživotným užívacím právom). V dôsledku toho bol „ekonomický vlastník" – ktorý využíval pozemok ako vlastník – odlišný od „formálneho vlastníka" – ktorému pozemok patril podľa občianskeho práva. Poplatky, ktoré majiteľ doživotného užívacieho práva uhrádzal vlastníkovi pozemku, podliehali poľskej DPH.

2. V priebehu reformy vecného práva teraz dochádza na základe zákona k prevodu vlastníckeho práva z doterajších vlastníkov pozemkov na majiteľov doživotného užívacieho práva. Títo majitelia sú povinní ďalej uhrádzať 20 rokov ročné splátky za doživotné užívacie právo alebo uskutočniť jednorazovú platbu v rovnakej výške. Podliehajú poplatky, ktoré teraz prijímajú skorší vlastníci, tak ako doteraz tiež DPH?

3. V tomto prípade išlo o pozemky obce. Preto treba ďalej objasniť, či obec v tomto prípade konala ako zdaniteľná osoba alebo ako orgán verejnej moci, v dôsledku čoho nevzniká povinnosť zaplatiť DPH.

1 Jazyk prednesu: nemčina.

II. Právny rámec

A. Právo Únie

4. Rámec týkajúci sa práva Únie určujú články 2, 9, 13, 14, ako aj články 24 a 25 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“) [2].

5. Podľa článku 2 ods. 1 smernice o DPH podlieha DPH dodanie tovaru za protihodnotu [písmeno a)], ako aj poskytovanie služieb za protihodnotu [písmeno c)].

6. Z článku 9 ods. 1 smernice o DPH vyplýva, že „zdaniteľná osoba“ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

7. Článok 13 ods. 1 smernice o DPH stanovuje výnimku zo zdanenia určitých činností subjektov, ktoré sa spravujú verejným právom:

„1. Štáty, regionálne a miestne orgány, ako aj iné subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, sa nepovažujú za zdaniteľné osoby vzhľadom na činnosti alebo transakcie, ktorých sa zúčastňujú ako orgány verejnej moci ani vtedy, keď v súvislosti s týmito činnosťami alebo transakciami vyberajú dávky, poplatky, príspevky alebo platby.

Keď však uskutočňujú takéto činnosti alebo transakcie, považujú sa za zdaniteľné osoby v súvislosti s týmito činnosťami alebo transakciami, ak by zaobchádzanie s nimi ako s nezdaniteľnými osobami viedlo k závažnému narušeniu hospodárskej súťaže.

Subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, sa v každom prípade považujú za zdaniteľné osoby v súvislosti s činnosťami uvedenými v prílohe I za predpokladu, že uvedené činnosti nevykonávajú v zanedbateľnom rozsahu.“

8. Článok 14 v odsekoch 1 a 2 smernice o DPH stanovuje, kedy ide o dodanie:

„1. ‚Dodanie tovaru‘ je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ.

2. Okrem transakcie uvedenej v odseku 1 sa za dodanie tovaru považujú tieto transakcie:

a) prevod vlastníctva majetku za náhradu, a to na základe príkazu vydaného orgánom verejnej moci alebo v jeho mene alebo na základe zákona;

b) skutočné odovzdanie tovaru na základe zmluvy o nájme tovaru na určité obdobie alebo na základe zmluvy o predaji tovaru s odloženou platbou, ktorá stanovuje, že za normálnych okolností sa vlastníctvo nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky;

c) prevod tovaru na základe zmluvy, podľa ktorej sa vyplatí provízia pri nákupe alebo predaji.“

9. V článku 24 ods. 1 smernice o DPH je vymedzené poskytovanie služieb:

„1. Poskytovaním služieb je každá transakcia, ktorá nie je dodaním tovaru.“

2 Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

10. Článok 25 písm. c) smernice o DPH stanovuje:

„Poskytovanie služieb môže okrem iného pozostávať z jednej z týchto transakcií:

…

c) vykonávanie služieb na základe príkazu vydaného orgánom verejnej moci alebo v jeho mene alebo na základe zákona.“

B. Poľské právo

11. Tieto ustanovenia práva Únie boli prebraté do poľského právneho poriadku prostredníctvom zákona o dani z tovarov a služieb (ďalej len „zákon o DPH“) [3]. Článok 7 ods. 1 zákona o DPH znie:

„Za dodanie tovaru… sa považuje prevod práva nakladať s tovarom ako vlastník, vrátane:

1. prevodu vlastníctva k tovaru za vyplatenie odškodnenia na základe príkazu subjektu, ktorý sa spravuje verejným právom, alebo právneho subjektu, ktorý koná v jeho mene, alebo na základe zákona;

…

6. priznania doživotného užívacieho práva k pozemkom.“

12. Doživotné užívacie právo je upravené v zákone o správe nehnuteľností. [4] Podľa článku 12a ods. 1 zákona o správe nehnuteľností sa sumy, ktoré sú povinní platiť doživotní užívatelia, spravujú súkromným právom.

13. Podľa článku 32 ods. 1 zákona o správe nehnuteľností pozemky, ku ktorým bolo priznané doživotné užívacie právo, možno predať len doživotnému užívateľovi.

14. Článok 32 ods. 2 zákona o správe nehnuteľností spresňuje, že predtým priznané doživotné užívacie právo zaniká na základe zákona dňom uzavretia kúpnej zmluvy na nehnuteľnosť.

15. Podľa článku 69 zákona o správe nehnuteľností je súčasťou kúpnej ceny, ktorú má zaplatiť doživotný užívateľ, suma, ktorá zodpovedá hodnote doživotného užívacieho práva k tejto nehnuteľnosti v deň predaja.

16. Zákon o zmene doživotného užívacieho práva k pozemkom zastavaným na účely bývania na vlastnícke právo k týmto pozemkom (ďalej len „zákon o zmene“) [5] v článku 1 ods. 1 stanovuje, že doživotné užívacie právo k pozemkom zastavaným na účely bývania sa k 1. januáru 2019 mení na vlastnícke právo k týmto pozemkom.

17. Článok 7 zákona o zmene obsahuje ustanovenia týkajúce sa poplatku, ktorý sa má zaplatiť. Podľa odseku 2 výška tohto poplatku zodpovedá ročnému poplatku splatnému za doživotné užívacie právo. Odsek 6 stanovuje, že ročný poplatok sa má odvádzať počas obdobia 20 rokov odo dňa zmeny. Odsek 7 poskytuje možnosť uskutočniť na základe žiadosti jednorazovú platbu v rovnakej výške. Článok 12 ods. 2 zákona o zmene stanovuje, že sa uplatní článok 12a zákona o správe nehnuteľností.

3 Ustawa o podatku od towarów i usług z 11. marca 2004.

4 Ustawa o gospodarce nieruchomościami z 21. augusta 1997.

5 Ustawa o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów z 20. júla 2018.

III. Skutkový stav

18. Spor, v ktorom bol podaný návrh na začatie prejudiciálneho konania, je založený na žiadosti o individuálny výklad, ktorú obec Wrocław (Vroclav, Poľsko) (žalobkyňa v konaní vo veci samej, ďalej len „žalobkyňa“) predložila Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (riaditeľ národného daňového informačného úradu, ďalej len „daňový úrad“).

19. Žalobkyňa je subjektom, ktorý sa spravuje verejným právom, ale zároveň je registrovaná aj ako aktívna zdaniteľná osoba na účely DPH. Bola vlastníčkou nehnuteľností, na ktoré sa viazalo doživotné užívacie právo tretích osôb.

20. Doživotné užívacie právo je časovo obmedzené vecné užívacie právo k pozemku, ktoré majiteľovi tohto práva priznáva postavenie podobné postaveniu vlastníka. Doživotný užívateľ uhrádza počas trvania doživotného užívacieho práva vlastníkovi ročný poplatok. Všetci účastníci konania sa zhodujú na tom, že zriadenie takého doživotného užívacieho práva treba považovať za dodanie za protihodnotu podľa článku 5 ods. 1 bodu 1 v spojení s článkom 7 ods. 1 bodom 6 zákona o DPH. Podľa všetkého je tiež nesporné, že obec prijímala platby od doživotného užívateľa ako zdaniteľná osoba.

21. Na základe zákona o zmene prešlo vlastníctvo k nehnuteľnostiam k 1. januáru 2019 na príslušných doživotných užívateľov. Predchádzajúci vlastníci budú dostávať ako protihodnotu počas obdobia 20 rokov ročnú platbu. Výška ročnej splátky presne zodpovedá ročnému poplatku, ktorá sa predtým mal uhrádzať za doživotné užívacie právo. Na základe žiadosti možno poplatok za zmenu uhradiť aj ako jednorazovú platbu.

22. Žalobkyňa položila daňovému úradu otázku, či tieto poplatky tiež podliehajú DPH. Daňový úrad rozhodnutím z 15. januára 2019 odpovedal na túto otázku kladne. Podľa jeho názoru je zmena tohto práva pokračovaním dodania, ktoré bolo pôvodne založené priznaním doživotného užívacieho práva. Domnieva sa, že v dôsledku toho sa prechod vlastníctva z právneho hľadiska posudzuje rovnako ako doživotné užívacie právo.

23. Proti uvedenému rozhodnutiu podala žalobkyňa žalobu na Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodský správny súd Vroclav, Poľsko). Žalobkyňa zastáva názor, že poplatok za zmenu nepodlieha DPH. Domnieva sa, že doživotný užívateľ už na základe doživotného užívacieho práva získal postavenie podobné vlastníkovi, a tým aj ekonomické oprávnenie nakladať s pozemkom. Ak sa teraz doživotné užívacie právo zmení na vlastnícke právo, podľa jej názoru ten istý pozemok nemôže byť opäť predmetom dodania. Uvádza, že navyše konala v rámci činnosti, ktorá nepodlieha dani, ako orgán verejnej moci.

IV. Prejudiciálne konanie

24. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodský správny súd Vroclav) rozhodnutím z 19. júna 2019 položil Súdnemu dvoru nasledujúce otázky:

1. Predstavuje zmena doživotného užívacieho práva k nehnuteľnosti na vlastnícke právo uskutočnená na základe zákona za okolností prejednávanej veci dodanie tovaru v zmysle článku 14 ods. 2 písm. a) v spojení s článkom 2 ods. 1 písm. a) smernice o DPH, ktoré podlieha DPH?

2. V prípade zápornej odpovede na prvú otázku: Predstavuje zmena doživotného užívacieho práva k nehnuteľnosti na vlastnícke právo uskutočnená na základe zákona dodanie tovaru v zmysle článku 14 ods. 1 v spojení s článkom 2 ods. 1 písm. a) smernice o DPH, ktoré podlieha DPH?

3. Koná obec, ktorá prijme poplatok za zmenu doživotného užívacieho práva k nehnuteľnosti na vlastnícke právo uskutočnenú na základe zákona, v prípade, o aký ide v prejednávanej veci, ako zdaniteľná osoba v zmysle článku 9 ods. 1 v spojení s článkom 2 ods. 1 písm. a) smernice o DPH, alebo ako subjekt, ktorý sa spravuje verejným právom, v zmysle článku 13 smernice o DPH?

25. Žalobkyňa, Poľská republika a Európska komisia predložili v konaní na Súdnom dvore písomné pripomienky.

V. Právne posúdenie

A. O prejudiciálnych otázkach

26. Vnútroštátny súd sa svojou prvou a druhou otázkou v podstate pýta, či zmena doživotného užívacieho práva na vlastnícke právo uskutočnená na základe zákona podlieha DPH, ak má nový vlastník ako protihodnotu uhrádzať zákonom stanovený poplatok. Keďže tieto situácie sa týkajú primárne pozemkov vo vlastníctve subjektov, ktoré sa spravujú verejným právom, tento súd sa svojou treťou otázkou pýta, či obec vôbec konala ako zdaniteľná osoba.

27. Na prvé dve otázky možno odpovedať spoločne. Pokiaľ sa však výslovne týkajú toho, či zmena doživotného užívacieho práva predstavuje dodanie tovaru v zmysle článku 14 ods. 2 písm. a) alebo článku 14 ods. 1 smernice o DPH, treba poukázať na nasledujúce skutočnosti.

28. Predpoklad vnútroštátneho súdu, že povinnosť zaplatiť DPH v tomto prípade závisí od existencie dodania, z ktorého zjavne vychádzajú prvé dve otázky, je nesprávny. Zdaniteľné transakcie existujú nielen v prípade dodania tovaru podľa článku 2 ods. 1 písm. a) v spojení s článkom 14 smernice o DPH, ale aj v prípade poskytovania služieb podľa článku 2 ods. 1 písm. c) v spojení s článkom 24 smernice o DPH. Podľa smernice o DPH je poskytovaním služieb všetko, čo nie je dodaním tovaru (článok 24 ods. 1 smernice o DPH).

29. Rozlišovanie, či zdaniteľná transakcia predstavuje dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb, je dôležité pre miesto plnenia, čas plnenia a sadzbu dane. Nemá však nijaký vplyv na to, či v zásade vznikne povinnosť zaplatiť DPH. V záujme poskytnutia užitočnej odpovede vnútroštátnemu súdu preto treba tieto otázky do určitej miery spresniť.

30. Tento súd chce konkrétne vlastne vedieť, či prechod vlastníctva na základe zákona výmenou za uhradenie poplatku za zmenu predstavuje zdaniteľnú transakciu (dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb za protihodnotu) (pozri v tejto súvislosti časť B) a či žalobkyňa v tejto súvislosti konala ako zdaniteľná osoba (pozri v tejto súvislosti časť C). Ak je to tak, zmena doživotného užívacieho práva na vlastnícke právo výmenou za uhradenie poplatku za zmenu – keďže sa neuplatní oslobodenie od dane – podlieha DPH.

B. O prvej a druhej otázke: zmena doživotného užívacieho práva na vlastnícke právo ako zdaniteľná transakcia (dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb za protihodnotu)

31. V súvislosti s prvou a druhou otázkou podľa môjho názoru prichádzajú do úvahy dve možné riešenia. Buď ide o dva samostatné úkony: priznanie doživotného užívacieho práva k pozemku a nadobudnutie vlastníctva k pozemku na základe zákona. Ak toto nadobudnutie vlastníctva nie je dodaním tovaru, uvedená zmena na vlastnícke právo je poskytovaním služieb (pozri v tejto súvislosti oddiel 1). Alebo je táto zmena pri celkovom ekonomickom posúdení pokračovaním doživotného užívacieho práva, pričom zákon o zmene dodatočne rozširuje predmet dodania (pozri v tejto súvislosti oddiel 2).

32. Bez ohľadu na to, ktoré hľadisko (samostatné posúdenie alebo celkové ekonomické posúdenie) Súdny dvor použije, v oboch prípadoch ide o zdaniteľnú transakciu. Preto v zásade netreba odpovedať na otázku týkajúcu sa výkladu článku 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH, ktorú položil vnútroštátny súd (pozri v tejto súvislosti oddiel 3).

1. Samostatné posúdenie prechodu vlastníctva

33. Z formálneho hľadiska vlastník prevedie na doživotného užívateľa najprv právo nakladať s pozemkom, čo treba považovať za dodanie podliehajúce DPH v zmysle článku 14 ods. 1 smernice o DPH. Následne sa doživotné užívacie právo na základe zákona zmení na vlastnícke právo. Ak táto zmena nie je dodaním tovaru, lebo právo nakladať s nehnuteľnosťou prešlo na majiteľa doživotného užívacieho práva už skôr, v každom prípade ide o zdaniteľné poskytovanie služieb podľa článku 24 ods. 1 smernice o DPH.

34. Podľa článku 24 ods. 1 smernice o DPH totiž také transakcie, ktoré nie sú dodaním tovaru, podliehajú dani ako poskytovanie služieb. Podľa judikatúry Súdneho dvora je podmienkou existencie zdaniteľného poskytovania služieb za protihodnotu len to, aby medzi poskytovateľom a príjemcom existoval právny vzťah, v rámci ktorého dôjde k výmene vzájomných plnení, pričom odmena prijatá poskytovateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za službu poskytnutú príjemcovi.[6] Je to tak v prípade, ak existuje priama súvislosť medzi poskytnutou službou a prijatou protihodnotou.[7]

35. Nie každá platba pritom nevyhnutne vedie k zdaniteľnej výmene plnení. K zdaneniu v rámci spotrebnej dane dochádza len vtedy, keď príjemca získa aj spotrebnú výhodu.[8] O poskytovanie služieb v zmysle článku 24 ods. 1 smernice o DPH preto nejde, ak príjemca platby neprijme platbu ako protihodnotu za identifikovateľné plnenie, ale z iných dôvodov (napr. náhrada ujmy vyplývajúcej z omeškania[9] alebo náhrada ušlého zisku[10]).[11]

36. V prejednávanom prípade možno bez ďalšieho konštatovať, že doterajší doživotný užívateľ získava spotrebnú výhodu. Existencia takej výhody v tomto prípade nie je vylúčená preto, lebo doživotný užívateľ ako majiteľ práva nakladať s pozemkom aj pred zmenou z ekonomického hľadiska užíval pozemok ako majiteľ. Ako majiteľ teraz naopak môže nielen poberať plody z pozemku, ale tiež môže previesť pozemok na tretie osoby. Zmena doživotného užívacieho práva na vlastnícke právo je preto spotrebnou výhodou. Pri samotnom posúdení teda ide o poskytovanie služieb podľa článku 24 ods. 1 smernice o DPH.

2. Celkové ekonomické posúdenie: prechod vlastníctva len ako pokračovanie pôvodného dodania

37. V prejednávanom prípade však súhlasne s Poľskom považujem celkové ekonomické posúdenie za presvedčivejšie. V rozpore s názorom žalobkyne zmena doživotného užívacieho práva na vlastnícke právo nie je z hľadiska DPH irelevantná, ale treba ju posudzovať ako pokračovanie dodania podľa článku 14 ods. 1 smernice o DPH.

6 Pozri rozsudky z 11. júna 2020, Vodafone Portugal (C-43/19, EU:C:2020:465, bod 31), a z 11. marca 2020, San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, bod 21), ako aj základný rozsudok z 3. marca 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, bod 14).

7 Rozsudky z 22. novembra 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, bod 39); z 23. decembra 2015, Air France-KLM a Hop!-Brit Air (C-250/14 a C-289/14, EU:C:2015:841, bod 22), a z 18. júla 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, bod 19).

8 Pozri v tejto súvislosti návrhy, ktoré som predniesla vo veci MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413, body 35 a 36), s odkazom na rozsudky z 18. decembra 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, bod 13), a z 29. februára 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, bod 20).

9 Rozsudok z 1. júla 1982, BAZ Bausystem (222/81, EU:C:1982:256, bod 8 týkajúci sa úrokov z omeškania).

10 Rozsudok z 18. júla 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, bod 35 týkajúci sa náhrady ušlého zisku pri odstúpení od zmluvy).

11 Rozsudok z 29. februára 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, bod 21). Pozri tiež návrhy, ktoré som predniesla vo veci MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413, body 35 a 36).

38. Podľa judikatúry Súdneho dvora zahŕňa dodanie každý prevod hmotného majetku jednou stranou, ktorá splnomocní druhú stranu fakticky s ním disponovať, akoby bola vlastníkom tohto majetku.[12] Ak príjemca dodania nemôže nakladať s majetkom „z pozície majiteľa“, nevylučuje to dodanie, ak môže nakladať s vecou aspoň „ako majiteľ“.[13] V každom prípade to vyplýva z niektorých jazykových verzií smernice o DPH.[14]

39. Potvrdzuje to aj judikatúra Súdneho dvora. Zásada jednotného uplatňovania práva Únie a zásada rovnosti vyžadujú autonómny a jednotný výklad pojmov práva Únie.[15] Tento výklad by bol ohrozený, ak by existencia dodania bola podmienená nadobudnutím vlastníctva podľa občianskeho práva, ktoré závisí od formulácie vnútroštátnych predpisov občianskeho práva. To, či dôjde k prechodu vlastníctva, preto nemôže byť smerodajné pre pojem dodanie.[16] Právo nakladať s majetkom v zmysle článku 14 smernice o DPH teda nemožno stotožniť s právnym postavením vlastníka. Chýbajúci prevod vlastníctva podľa občianskeho práva podľa názoru Súdneho dvora preto nebráni dodaniu.[17]

40. Terajší vlastníci získali ekonomické oprávnenie nakladať s majetkom už priznaním doživotného užívacieho práva. Doživotný užívateľ môže využívať pozemok ako majiteľ. Priznanie doživotného užívacieho práva preto všetci účastníci konania správne označujú ako dodanie podliehajúce DPH podľa článku 14 ods. 1 smernice o DPH, v dôsledku čoho ročné poplatky podliehajú DPH. Vnútroštátny súd výslovne poukazuje na túto skutočnosť.

41. Nesprávny je však záver žalobkyne, že zmena je z hľadiska právnej úpravy DPH irelevantná. Ročné poplatky doživotných užívateľov vlastníkovi doteraz predstavovali protihodnotu za získanie práva nakladať s pozemkom. Preto podľa § 5 ods. 1 a § 7 ods. 7 bodu 6 zákona o DPH podliehali DPH ako protihodnota za dodanie tovaru. Na posudzovaní týchto platieb na účely daňových predpisov nemôže nič zmeniť skutočnosť, že doterajšiemu doživotnému užívateľovi sa teraz prizná aj postavenie vlastníka a tento užívateľ teraz namiesto splátok za doživotné užívacie právo platí poplatky za zmenu.

42. Tieto platby sa totiž stále týkajú dodania pozemku. Doterajší doživotný užívateľ naďalej platí poplatok za získanie práva nakladať s pozemkom. Zmena predstavuje len modifikáciu predmetu dodania. Pôvodne sa odplata platila len za doživotné užívacie právo a teraz sa platí za doživotné užívacie právo zmenené na vlastnícke právo.

43. Svedčí o tom aj právna úprava poplatku za zmenu, ako to Poľsko správne zdôrazňuje. Doterajší doživotný užívateľ ďalej platí splátky, ktoré je povinný uhrádzať za doživotné užívacie právo – len za zmenených podmienok. Výška poplatku uhrádzaného v rámci zmeny vlastníctva presne zodpovedá sume, ktorá by sa musela platiť ročne za doživotné užívacie právo.

12 Rozsudky z 2. júla 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, bod 29); z 18. júla 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, bod 33); z 3. júna 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, bod 24); zo 14. júla 2005, British American Tobacco a Newman Shipping (C-435/03, EU:C:2005:464, bod 35), a z 8. februára 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, bod 7).

13 Návrhy, ktoré som predniesla vo veci Herst (C-401/18, EU:C:2019:834, bod 34).

14 V nemeckej verzii („wie ein Eigentümer“), vo francúzskej verzii („comme un propriétaire“); prípadne však inak v anglickej („as owner“) a estónskej verzii („‚Kaubatarne‘ on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek“). Pozri v tejto súvislosti návrhy, ktoré som predniesla vo veci Herst (C-401/18, EU:C:2019:834, poznámka pod čiarou 16 v bode 34).

15 Rozsudky z 21. júna 2018, Oberle (C-20/17, EU:C:2018:485, bod 33), a z 29. júla 2019, B (Obrat predajcu ojazdených vozidiel) (C-388/18, EU:C:2019:642, bod 30).

16 Rozsudky z 13. júna 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, bod 39); z 2. júla 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, bod 29); zo 16. februára 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, bod 39); zo 6. februára 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, bod 32), a z 8. februára 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, body 7 a 8).

17 Rozsudok z 8. februára 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, bod 9).

44. Ak sa podľa článku 7 ods. 7 zákona o zmene na základe žiadosti prizná možnosť jednorazovej platby alebo podľa článku 7 ods. 6 zákona o zmene sa uplatní horná hranica 20 ročných splátok, ide len o úpravu platobných podmienok. Právny dôvod platby sa tým nemení. Cieľom zákona o zmene je zrejme len prekonať oddelenie formálneho a materiálneho vlastníctva. Tak povinnosť uhrádzať platby, ako aj ich výška vyplývajú z pôvodného prevodu doživotného užívacieho práva, a preto ich z ekonomického hľadiska tiež treba rovnako považovať za protihodnotu za toto dodanie.

3. Dodanie v zmysle článku 14 ods. 2 smernice o DPH?

45. Bez ohľadu na to, ktoré hľadisko Súdny dvor použije, preto v konečnom dôsledku nezáleží na výklade článku 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH, podľa ktorého sa za dodanie považuje prevod vlastníctva majetku za náhradu na základe zákona. V každom prípade ide o zdaniteľnú transakciu.

46. Vnútroštátny súd napriek tomu žiada o objasnenie vzťahu medzi článkom 14 ods. 1 a článkom 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH. Pokiaľ je to možné, Súdny dvor v rámci vzťahu spolupráce s vnútroštátnymi súdmi zodpovie ich otázky. Zdá sa však, že otázka vnútroštátneho súdu spočíva na nesprávnom predpoklade. Tento súd zrejme vychádza z toho, že článok 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH stanovuje fikciu dodania, ak nedôjde k prechodu práva nakladať s majetkom v zmysle článku 14 ods. 1 smernice o DPH.

47. Je pravda, že Súdny dvor raz [18] – avšak v prípade, v ktorom došlo k dodaniu podľa článku 14 ods. 1 smernice o DPH [19] –, rozhodol, že článok 14 ods. 2 písm. a) predstavuje vo vzťahu k článku 14 ods. 1 smernice o DPH *lex specialis*. Toto ustanovenie podľa Súdneho dvora tiež stanovuje fikciu dodania, ak nedôjde k prevodu práva nakladať s majetkom. [20] Pri podrobnejšom skúmaní však tomu bráni znenie a systematika tohto ustanovenia (pozri v tejto súvislosti body 48 a 49), jeho genéza (pozri v tejto súvislosti bod 50 a 51), ako aj teleologické úvahy (pozri v tejto súvislosti bod 52 a nasl.).

48. Zo znenia a systematiky článku 14 smernice o DPH vyplýva, že článok 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH vždy vychádza z existencie dodania. Hovorí sa v ňom totiž o „prevode vlastníctva“. Práve prevod vlastníctva je typickým prípadom dodania podľa článku 14 ods. 1 smernice o DPH. [21]

49. Paralelné ustanovenie článku 25 písm. c) smernice o DPH tiež svedčí v neprospech vzťahu *lex specialis*. Jednoznačne („okrem iného“) totiž spresňuje, že poskytovaním služieb podľa základného ustanovenia článku 24 ods. 1 smernice o DPH je aj poskytovanie služieb, ktoré je vynútené. Článok 25 smernice o DPH má preto len význam demonštratívneho ustanovenia. Toto ustanovenie určite nestanovuje nijakú fikciu. Toto chápanie možno uplatniť aj na vzťah medzi článkom 14 ods. 1 a článkom 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH. [22]

18 Rozsudok z 13. júna 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, bod 36), v ktorom sa Súdny dvor riadil návrhmi, ktoré predniesol generálny advokát Bobek v tejto veci (C-665/16, EU:C:2018:112, bod 47).

19 V tomto spore obec, ktorá prestala byť vlastníčkou, len ďalej spravovala prevedený pozemok. Správu cudzieho majetku však nemožno stotožňovať s právom nakladať s majetkom v zmysle článku 14 ods. 1 smernice o DPH. V dôsledku nepresných prejudiciálnych otázok sa však Súdny dvor touto problematikou nezaoberal.

20 Rozsudok z 13. júna 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, bod 36 a nasl.).

21 Pozri napríklad rozsudok z 19. decembra 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, bod 78).

22 Pozri rozsudok zo 4. mája 2017, Komisia/Luxembursko (C-274/15, EU:C:2017:333, bod 88), v ktorom Súdny dvor dokonca vyvodil krížové závery medzi článkom 14 ods. 2 písm. c) smernice o DPH a paralelným ustanovením, ktoré sa týka poskytovania služieb (článok 28 smernice o DPH).

50. To zodpovedá aj vôli normotvorcu. Článok 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH vychádza z článku 5 ods. 4 šiestej smernice o daniach z obratu.[23] Toto posledné uvedené ustanovenie je zasa založené na článku 5 ods. 2 písm. f) návrhu šiestej smernice Rady.[24] Bolo v ňom stanovené: „Za dodanie v zmysle odseku 1 sa ďalej považuje:… f) prevod vlastníctva majetku za náhradu, a to na základe príkazu vydaného orgánom verejnej moci, pokiaľ by prevod tohto majetku, ktorý nie je založený na príkaze vydanom orgánom verejnej moci, podliehal dani“.

51. Uvedené ustanovenia teda majú zabezpečiť, aby sa bežný prevod, ktorý nie je založený na príkaze vydanom orgánom verejnej moci, a prevod vlastníctva na základe príkazu vydaného orgánom verejnej moci na účely právnej úpravy DPH posudzovali rovnako.

52. Názor, že článok 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH zahŕňa fikciu dodania, pokiaľ nedôjde k prevodu práva nakladať s majetkom,[25] nie je presvedčivý ani z teleologického hľadiska.

53. Potvrdzuje to pohľad na ďalšie dve alternatívy uvedené v článku 14 ods. 2 smernice o DPH. Článok 14 ods. 2 písm. b) alebo c) smernice o DPH totiž tiež jednoducho nestanovujú fikciu dodania. Článok 14 ods. 2 písm. b) smernice o DPH len spresňuje, že napr. finančný lízing ako celok predstavuje dodanie,[26] bez ohľadu na to, v akom poradí dôjde k prechodu ekonomického oprávnenia nakladať s majetkom a napokon vlastníckeho práva.

54. Osobitný účel je zrejmý aj v prípade článku 14 ods. 2 písm. c) smernice o DPH, ktorý sa týka komisionárskych obchodov. Aj keď zariadenie obchodnej záležitosti pre komitenta komisionárom by sa malo v zásade považovať za poskytovanie služieb podľa článku 24 ods. 1 smernice o DPH, v článku 14 ods. 2 písm. c) je toto plnenie v prípade provízie pri predaji preklasifikované na dodanie. Toto ustanovenie teda stanovuje fikciu dvoch zhodných dodaní tovaru uskutočnených po sebe[27] s cieľom zabezpečiť rovnaké posudzovanie transakcií medzi komisionárom a komitentom, ako aj medzi komisionárom a odberateľom a na účely DPH.

55. Z článku 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH naproti tomu nevyplýva nijaký dôvod, pre ktorý by mala platiť fikcia dodania v prípade, v ktorom vlastnícke právo prechádza oddelene od práva nakladať s majetkom. Práve naopak, taký výklad by v prípadoch, ako je prejednávaný prípad, viedol k nekoherentnému zdvojeniu dodania. Jeden a ten istý majetok, ktorý bol už raz dodaný nadobúdateľovi, nemožno druhý raz dodať tomu istému nadobúdateľovi. Vzhľadom na všeobecné ustanovenie týkajúce sa poskytovania služieb, ktoré sa nachádza v článku 24 ods. 1 smernice o DPH, neexistuje riziko medzery v zdaňovaní.

56. Normatívny obsah článku 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH teda spočíva len v spresnení, že (vynútený) prechod vlastníctva na verejnoprávnom základe podlieha DPH ako dodanie v zmysle článku 14 ods. 1 smernice o DPH, ak by porovnateľný súkromnoprávny úkon bol takým dodaním. V prospech toho svedčí napokon aj skutočnosť, že normotvorca tu zrejme mal na mysli predovšetkým situácie ako vyvlastnenie alebo nútený výkon rozhodnutia.[28] V oboch prípadoch však bezpochyby dochádza k prevodu práva nakladať s majetkom.

23 Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23).

24 Návrh šiestej smernice Rady o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu, KOM(73) 950 v konečnom znení.

25 Pozri v tomto zmysle návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Bobek vo veci Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:112, bod 52).

26 Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Szpunar vo veci Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:414, bod 41).

27 Rozsudky zo 4. mája 2017, Komisia/Luxembursko (C-274/15, EU:C:2017:333, bod 88), a zo 14. júla 2011, Henfling a i. (C-464/10, EU:C:2011:489, bod 35).

28 Pokiaľ ide o dodanie formou núteného výkonu rozhodnutia, pozri napríklad rozsudok z 26. marca 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, bod 33 a nasl.).

C. O tretej otázke: Nejde o činnosť orgánu verejnej moci

57. Treťou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či obec v prejednávanom prípade vôbec koná ako zdaniteľná osoba v zmysle článku 9 smernice o DPH. Ak obec prijme poplatok za zmenu ako subjekt, ktorý sa spravuje verejným právom, pri výkone činnosti, ktorú vykonáva ako orgán verejnej moci, zdaniteľná transakcia by mohla byť vylúčená na základe výnimky stanovenej v článku 13 ods. 1 prvom pododseku smernice o DPH.

58. Aj keď – ako to vyplýva z písomných pripomienok Poľska – zmena doživotného užívacieho práva v Poľsku, ktorú vyžaduje zákon, sa mala týkať predovšetkým, či dokonca výlučne pozemkov subjektov, ktoré sa spravujú verejným právom, článok 13 smernice o DPH v tomto prípade nie je relevantný.

59. Toto ustanovenie je založené na tom, že určité činnosti sú síce hospodárskej povahy, ale sú úzko prepojené s používaním privilégií verejnej moci,[29] ktoré sú vyhradené len subjektom, ktoré sa spravujú verejným právom. V takom prípade možno vylúčiť narušenie hospodárskej súťaže.

60. Subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, však podľa judikatúry Súdneho dvora konajú ako orgány verejnej moci len vtedy, keď konajú na základe osobitného verejnoprávneho režimu, a nevykonávajú práve činnosti za rovnakých právnych podmienok ako súkromní podnikatelia.[30]

61. Strata vlastníctva ani prijatie poplatku za zmenu v tomto prípade nepredstavuje činnosť orgánu verejnej moci. Je pravda, že zákon o zmene vyžaduje, aby obec uskutočnila správne konanie. Obec však nestanovuje poplatok, ktorý majú uhrádzať doterajší doživotní užívatelia, ako orgán verejnej moci na základe osobitného verejnoprávneho režimu v rámci správneho konania.

62. Obec naopak prijíma túto platbu v postavení doterajšej vlastníčky pozemku. Na tom nič nemení ani skutočnosť, že účelom zmeny na základe zákona je vecnoprávne usporiadanie nadobúdania štátnych pozemkov, ktoré bolo v časoch komunizmu zjavne zakázané, a preto sa vtedy využíval nástroj doživotného užívania. Terajší prevod vlastníctva z ekonomického hľadiska predstavuje pokračovanie dodania spojeného s priznaním doživotného užívacieho práva (pozri v tejto súvislosti oddiel 2 vyššie). Povinnosť uhrádzať poplatok – ako Komisia tiež správne zdôrazňuje – teda nadväzuje na priznanie doživotného užívacieho práva k obecným pozemkom. Priznanie tohto práva je však založené na občianskom práve.

63. Z tohto dôvodu obec pri prijímaní splátok za doživotné užívacie právo tiež konala ako zdaniteľná osoba. Preto nie je opodstatnené v súčasnosti kvalifikovať činnosť obce inak než doteraz.

64. V tomto smere sa zákon o zmene nedotýka (občianskoprávnej) právnej povahy poplatku. Potvrdzuje to článok 12 ods. 2 zákona o zmene. Výslovne totiž odkazuje na článok 12a zákona o správe nehnuteľností, ktorý upravuje občianskoprávnu povahu odplát, ktoré uhrádza doživotný užívateľ.

29 Rozsudok zo 16. septembra 2008, Isle of Wight Council a i. (C-288/07, EU:C:2008:505, bod 31).

30 Rozsudky z 13. júna 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, bod 48); zo 16. septembra 2008, Isle of Wight Council a i. (C-288/07, EU:C:2008:505, bod 21); z 12. septembra 2000, Komisia/Grécko (C-260/98, EU:C:2000:429, bod 35), a zo 14. decembra 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, bod 17).

D. Návrh

65. Preto navrhujem, aby Súdny dvor rozhodol takto:

1. Zmena doživotného užívacieho práva k nehnuteľnosti na vlastnícke právo uskutočnená na základe zákona za okolností konkrétneho prípadu v prejednávanej veci predstavuje dodanie tovaru v zmysle článku 14 ods. 1 v spojení s článkom 2 ods. 1 písm. a) smernice 2006/112, ktoré podlieha DPH.

2. Obec, ktorá prijme poplatok za zmenu doživotného užívacieho práva k nehnuteľnosti na vlastnícke právo uskutočnenú na základe zákona, v prípade, o aký ide v prejednávanej veci, koná ako zdaniteľná osoba v zmysle článku 9 ods. 1, a nie ako subjekt, ktorý sa spravuje verejným právom, v zmysle článku 13 smernice 2006/112.