Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 3. září 2020 [1]

Věc C-604/19

Gmina Wrocław
proti
Dyrektoru Krajowej Informacji Skarbowej

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Wojewódzkim Sądem Administracyjnym we Wrocławiu (Vojvodský správní soud ve Vratislavi, Polsko)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112 – Článek 14 odst. 2 písm. a) – Pojem ‚dodání' zboží – Přeměna práva stavby ve vlastnické právo, která vyplývá ze zákona – Převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník – Fikce dodání – Obec jako osoba povinná k dani v případě, že přijímá úplaty za přeměnu, která nastala ze zákona"

I. Úvod

1. Soudní dvůr se v tomto řízení musí zabývat uplatňováním DPH při nabytí vlastnického práva za platbu úplaty z přeměny, ke kterému dochází na základě zákona. Pozemky dotčené v projednávané věci byly zatíženy zvláštním věcným právem (právem stavby). To vedlo k tomu, že „ekonomickým vlastníkem" – tím, kdo pozemek užíval jako vlastník – a „formálním vlastníkem" – tím, komu daný pozemek patřil z hlediska občanského práva – byly odlišné osoby. Úplaty, které osoba oprávněná z práva stavby platila vlastníkovi pozemku, podléhaly polské DPH.

2. V rámci reformy věcného práva pozbyli dosavadní vlastníci pozemků na základě zákona své vlastnické právo ve prospěch osob oprávněných z práva stavby. Posledně uvedené osoby jsou povinny po dobu 20 let i nadále platit roční stavební plat nebo uhradit jednorázovou platbu ve stejné výši. Jsou úplaty, které nyní přijímají dřívější vlastníci, rovněž předmětem DPH, jako tomu bylo doposud?

3. V projednávané věci byly dotčeny pozemky obce. Je tedy dále třeba objasnit, zda obec v tomto případě jednala jako osoba povinná k dani, nebo zda vystupovala v rámci výkonu veřejné moci, takže nevzniká povinnost DPH.

1 – Původní jazyk: němčina.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

4. Unijní právní rámec tvoří články 2, 9, 13, 14, jakož i 24 a 25 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) [2].

5. Podle čl. 2 odst. 1 směrnice o DPH jsou předmětem DPH dodání zboží za úplatu [písm. a)] i poskytnutí služby za úplatu [písm. c)].

6. Z článku 9 odst. 1 směrnice o DPH plyne, že „osobou povinnou k dani“ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

7. Článek 13 odst. 1 směrnice o DPH z daňové povinnosti vyjímá některé činnosti veřejnoprávních subjektů:

„1. Státy, kraje, obce a jiné veřejnoprávní subjekty se nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi nebo plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné moci, a to i tehdy, vybírají-li v souvislosti s těmito činnostmi nebo plněními poplatky, příspěvky či platby.

Uskutečňují-li takové činnosti nebo plnění, považují se však za osoby povinné k dani v souvislosti s těmito činnostmi či plněními, pokud by zacházení s nimi jako s osobami nepovinnými k dani vedlo k výraznému narušení hospodářské soutěže.

Veřejnoprávní subjekty se vždy považují za osoby povinné k dani, pokud uskutečňují činnosti uvedené v příloze I, nejsou-li tyto činnosti uskutečňovány v zanedbatelné míře.“

8. Článek 14 odst. 1 a 2 směrnice o DPH stanoví, kdy se jedná o dodání:

„1. ‚Dodáním zboží‘ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

2. Kromě plnění podle odstavce 1 se za dodání zboží považují tato plnění:

a) převod vlastnického práva k majetku za platbu odškodného na základě příkazu vydaného orgánem veřejné moci nebo jeho jménem nebo vyplývající ze zákona;

b) skutečné předání zboží na základě smlouvy o nájmu zboží na dobu určitou nebo o prodeji zboží s odložením platby, v níž je stanoveno, že za obvyklých okolností bude vlastnické právo převedeno nejpozději k okamžiku zaplacení poslední splátky;

c) převod zboží na základě smlouvy, podle níž se vyplácí provize z koupě nebo prodeje.“

9. Článek 24 odst. 1 směrnice o DPH definuje poskytnutí služby:

„1. ‚Poskytnutím služby‘ se rozumí každé plnění, které není dodáním zboží.“

10. Článek 25 písm. c) směrnice o DPH stanoví:

„Poskytnutí služby může mimo jiné spočívat v některém z těchto plnění:

2 – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

[…]

c) vykonání služby na základě příkazu vydaného orgánem veřejné moci nebo jeho jménem nebo vyplývající ze zákona.“

B. Polské právo

11. Tato ustanovení unijního práva byla v polském právu provedena zákonem o dani ze zboží a služeb (dále jen „zákon o DPH“) [3]. Článek 7 odst. 1 zákona o DPH přitom zní:

„Dodáním zboží […] se rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník, včetně:

1) převodu vlastnického práva k majetku za platbu odškodného z příkazu orgánu veřejné moci nebo subjektu, který jedná jménem takového orgánu, nebo jeho převodu vyplývajícího ze zákona; […]

6) zřízení práva stavby k pozemkům.“

12. Právo stavby je upraveno v zákoně o hospodaření s nemovitým majetkem [4]. Podle čl. 12a odst. 1 zákona o hospodaření s nemovitým majetkem se na částky, které mají stavebníci hradit, vztahuje soukromé právo.

13. Podle čl. 32 odst. 1 zákona o hospodaření s nemovitým majetkem lze pozemek, k němuž bylo zřízeno právo stavby, prodat výhradně stavebníkovi.

14. Článek 32 odst. 2 zákona o hospodaření s nemovitým majetkem ozřejmuje, že dnem uzavření kupní smlouvy ohledně dané nemovité věci ze zákona zaniká dříve zřízené právo stavby.

15. Podle článku 69 zákona o hospodaření s nemovitým majetkem je kupní cena, kterou má stavebník zaplatit, tvořena částkou odpovídající hodnotě práva stavby k této nemovité věci určené podle stavu ke dni prodeje.

16. Zákon o přeměně práva stavby k pozemkům zastavěným za účelem bydlení na vlastnické právo k těmto pozemkům (dále jen „zákon o přeměně“) [5] v čl. 1 odst. 1 stanoví, že právo stavby k pozemkům zastavěným za účelem bydlení se k 1. lednu 2019 mění na vlastnické právo k těmto pozemkům.

17. Článek 7 zákona o přeměně obsahuje ustanovení o úplatě, která má být zaplacena. Podle odstavce 2 je výše úplaty rovna výši ročního stavebního platu stanoveného ke dni přeměny. Odstavec 6 stanoví, že roční platba musí být placena po dobu 20 let ode dne přeměny. Odstavec 7 na žádost umožňuje jednorázovou platbu ve stejné výši. Článek 12 odst. 2 zákona o přeměně uvádí, že se použije článek 12a zákona o hospodaření s nemovitým majetkem.

3 – Ustawa o podatku od towarów i usług ze dne 11. března 2004.

4 – Ustawa o gospodarce nieruchomościami ze dne 21. srpna 1997.

5 – Ustawa o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów ze dne 20. července 2018.

III. Skutkový stav

18. Základem právního sporu, kterého se týká žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, je žádost obce Wrocław (Vratislav, Polsko) (žalobkyně v původním řízení, dále jen „žalobkyně“) o individuální výkladové stanovisko, kterou podala u Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (ředitel Státní finanční informační služby, Polsko, dále jen „daňový orgán“).

19. Žalobkyně je veřejnoprávní subjekt, ale zároveň je rovněž registrována jako aktivní osoba povinná k DPH. Byla vlastníkem nemovitých věcí, které byly zatíženy právem stavby zřízeným ve prospěch třetích osob.

20. Právo stavby je časově omezené věcné užívací právo k pozemku, které osobě, která je z něho oprávněna, zajišťuje postavení, které je podobné postavení vlastníka. Stavebník po dobu trvání práva stavby vlastníkovi platí roční úplatu. Všichni účastníci řízení se shodují na tom, že zřízení takového práva stavby je třeba kvalifikovat jako dodání za úplatu podle čl. 5 odst. 1 bodu 1 ve spojení s čl. 7 odst. 1 bodem 6 zákona o DPH. Zdá se rovněž, že existuje shoda v tom smyslu, že obec platby hrazené stavebníkem přijímala jako osoba povinná k dani.

21. Na základě zákona o přeměně přešlo k 1. lednu 2019 vlastnické právo k daným nemovitým věcem na příslušné stavebníky. Dřívější vlastníci budou na oplátku po dobu 20 let dostávat roční platbu. Výše roční platby přesně odpovídá stavebnímu platu, který doposud měl být každoročně placen za právo stavby. Na žádost lze úplatu z přeměny zaplatit i jako jednorázovou platbu.

22. Žalobkyně se daňového orgánu dotázala, zda jsou tyto úplaty rovněž předmětem DPH. Rozhodnutím ze dne 15. ledna 2019 daňový orgán potvrdil, že tomu tak je. Daňový orgán v dané přeměně práva spatřuje pokračování dodání, které se původně zakládalo na zřízení práva stavby. V důsledku toho proces přechodu vlastnického práva podle jeho názoru sdílí právní osud práva stavby.

23. Žalobkyně proti tomuto rozhodnutí podala žalobu k Wojewódzkimu Sądu Administracyjnymu we Wrocławiu (Vojvodský správní soud ve Vratislavi). Má za to, že úplata z přeměny nepodléhá DPH. Podle jejího názoru stavebník získal postavení, které je podobné postavení vlastníka, a tedy ekonomické dispoziční oprávnění k pozemku již nabytím práva stavby. Přeroste-li právo stavby ve vlastnické právo, nemůže být týž pozemek znovu předmětem dodání. Obec má za to, že v daném případě ostatně jednala v rámci činnosti související s výkonem veřejné moci, která nepodléhá dani.

IV. Řízení o předběžné otázce

24. Rozhodnutím ze dne 19. června 2019 Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodský správní soud ve Vratislavi) Soudnímu dvoru předložil následující otázky:

„1) Je přeměna práva stavby na vlastnické právo k nemovité věci, která vyplývá ze zákona, za okolností projednávaného případu dodáním zboží ve smyslu čl. 14 odst. 2 písm. a) ve spojení s čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH, které je předmětem DPH?

2) Je-li odpověď na první otázku záporná, je přeměna práva stavby na vlastnické právo k nemovité věci, která vyplývá ze zákona, dodáním zboží ve smyslu čl. 14 odst. 1 ve spojení s čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH, které je předmětem DPH?

3) Jedná obec při vybírání takových plateb souvisejících s přeměnou práva stavby na vlastnické právo k nemovité věci, která vyplývá ze zákona, jako jsou platby v projednávaném případě, jako osoba povinná k dani ve smyslu čl. 9 odst. 1 ve spojení s čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH, nebo jako orgán veřejné moci ve smyslu článku 13 DPH?“

25. V řízení před Soudním dvorem předložily písemné vyjádření žalobkyně, Polská republika a Evropská komise.

V. Právní posouzení

A. K předběžným otázkám

26. Co se týče první a druhé předběžné otázky, jde předkládajícímu soudu v podstatě o objasnění, zda je přeměna práva stavby ve vlastnické právo, která vyplývá ze zákona, v případě, že nový vlastník musí na oplátku platit zákonem stanovenou úplatu, předmětem DPH. Vzhledem k tomu, že se tato situace primárně dotýká pozemků ve vlastnictví veřejnoprávních subjektů, je podstatou třetí otázky předkládajícího soudu, zda obec vůbec jednala jako osoba povinná k dani.

27. Na první dvě otázky lze odpovědět společně. V rozsahu, v jakém se ovšem výslovně týkají otázky, zda se při přeměně práva stavby jedná o dodání zboží ve smyslu čl. 14 odst. 2 písm. a), nebo čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH, je třeba poukázat na následující skutečnosti.

28. Předpoklad předkládajícího soudu, který zjevně stojí za oběma prvními otázkami, že povinnost uplatňovat DPH je v daném případě vázána na existenci dodání, je nesprávný. O zdanitelná plnění se nejedná pouze v případě dodání zboží podle čl. 2 odst. 1 písm. a) ve spojení s článkem 14 směrnice o DPH, nýbrž i v případě poskytnutí služby podle čl. 2 odst. 1 písm. c) ve spojení s článkem 24 směrnice o DPH. Směrnice o DPH mezi poskytnutí služby zahrnuje vše, co není dodáním (čl. 24 odst. 1 směrnice o DPH).

29. Rozlišení, zda se v případě zdanitelného plnění jedná o dodání, nebo o poskytnutí služby, je důležité z hlediska místa plnění, doby uskutečnění plnění a sazby daně. Z hlediska otázky, zda vlastně vzniká povinnost k DPH, je ale irelevantní. K tomu, aby bylo možno předkládajícímu soudu poskytnout užitečnou odpověď, vyžadují tedy dané otázky určité upřesnění.

30. Konkrétně se soud ve skutečnosti táže, zda přechod vlastnického práva za platbu úplaty z přeměny, ke kterému dochází na základě zákona, představuje zdanitelné plnění (dodání nebo poskytnutí služby za úplatu) (k tomu oddíl B) a zda žalobkyně v tomto ohledu jednala jako osoba povinná k dani (k tomu oddíl C). Pokud tomu tak je, pak je přeměna práva stavby ve vlastnické právo za úplatu z přeměny, ke které dochází na základě zákona – vzhledem k tomu, že se neuplatní žádné osvobození – předmětem DPH.

B. K první a druhé otázce: přeměna práva stavby ve vlastnické právo jakožto zdanitelné plnění (dodání nebo poskytnutí služby za úplatu)

31. Co se týče první a druhé otázky, přicházejí podle mého názoru v úvahu dvě možná řešení. Buď se jedná o dvě izolovaná právní jednání: zřízení práva stavby k pozemku a nabytí vlastnictví k němu na základě zákona. Pokud posledně uvedené jednání není dodáním, pak je přeměna ve vlastnické právo poskytnutím služby (k tomu bod 1.). Nebo daná přeměna při celkovém hospodářském posouzení představuje pokračování práva stavby, jelikož zákon o přeměně dodatečně rozšiřuje předmět dodání (k tomu bod 2.).

32. Bez ohledu na to, k jakému přístupu (izolovanému posuzování, nebo celkovému hospodářskému posouzení) se Soudní dvůr přikloní, se v obou případech jedná o zdanitelné plnění. Otázka týkající se výkladu čl. 14 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH, vznesená předkládajícím soudem, v tomto případě tedy v zásadě nevyvstává (k tomu oddíl 3.).

1. Izolované posuzování přechodu vlastnického práva

33. Po formální stránce vlastník na stavebníka nejprve převádí dispoziční oprávnění k pozemku, v čemž je třeba spatřovat dodání ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH, které podléhá DPH. Ve druhé fázi se právo stavby ze zákona přeměňuje ve vlastnické právo. Pokud přeměna není dodáním, protože dispoziční oprávnění na osobu oprávněnou z práva stavby již přešlo, jedná se v každém případě o zdanitelné poskytnutí služby podle čl. 24 odst. 1 směrnice o DPH.

34. Jako poskytnutí služby podle čl. 24 odst. 1 směrnice jsou totiž zdanitelná taková plnění, která nejsou dodáním zboží. Podle judikatury Soudního dvora poskytnutí služby za úplatu, které podléhá dani, pouze vyžaduje, aby mezi poskytovatelem a příjemcem existoval právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu za službu poskytnutou příjemci [6]. Tak tomu je, pokud existuje přímá souvislost mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou [7].

35. Ne každá platba přitom nutně vede ke zdanitelnému vzájemnému poskytnutí plnění. Ke zdanění v rámci spotřební daně dochází pouze tam, kde příjemce plnění rovněž získá spotřební výhodu [8]. O poskytnutí služby ve smyslu čl. 24 odst. 1 směrnice o DPH se tedy nejedná, pokud příjemce platby danou platbu neobdrží jako protiplnění za poskytnutí individualizovatelné služby, nýbrž z jiných důvodů (např. jako náhradu škody vzniklé v důsledku prodlení [9] nebo jako náhradu ušlého zisku [10]) [11].

36. V projednávané věci lze mít bez dalšího za to, že dosavadní stavebník spotřební výhodu získal. Skutečnost, že jakožto držitel dispozičního oprávnění stavebník daný pozemek z hospodářského hlediska jako vlastník využíval již před přeměnou, není v tomto případě důvodem neexistence takové výhody. Jakožto vlastník nyní naproti tomu může nejen brát z pozemku plody a užitky, ale i převést pozemek na třetí osoby. Přeměna práva stavby ve vlastnické právo je tedy spotřební výhodou. Při izolovaném posuzování se tudíž jedná o poskytnutí služby podle čl. 24 odst. 1 směrnice o DPH.

2. Celkové hospodářské posouzení: přechod vlastnického práva jako pouhé pokračování původního dodání

37. V projednávané věci však ve shodě s Polskou republikou považuji za přesvědčivější celkové hospodářské posouzení. Na rozdíl od názoru žalobkyně není přeměna práva stavby ve vlastnické právo z hlediska DPH irelevantní, nýbrž je nutno posuzovat ji jako pokračování dodání podle čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH.

6 – Naposledy rozsudky ze dne 11. června 2020, Vodafone Portugal (C-43/19, EU:C:2020:465, bod 31), ze dne 11. března 2020, San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, bod 21), a rozsudek ze dne 3. března 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, bod 14), který položil základy příslušné judikatury.

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

8 – K tomu viz již mé stanovisko ve věci MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413, body 35 a 36) s odkazem na rozsudky ze dne 18. prosince 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, bod 13), a ze dne 29. února 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, bod 20).

9 – Rozsudek ze dne 1. července 1982, BAZ Bausystem (222/81, EU:C:1982:256, bod 8, týkající se úroků z prodlení).

10 – Rozsudek ze dne 18. července 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, bod 35, týkající se náhrady ušlého zisku v případě odstoupení od smlouvy).

11 – Rozsudek ze dne 29. února 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, bod 21), viz rovněž mé stanovisko ve věci MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413, body 35 a 36).

38. Podle judikatury Soudního dvora dodání zahrnuje jakýkoli převod hmotného majetku smluvní stranou, která druhou smluvní stranu oprávní, aby s ním fakticky nakládala, jako by byla vlastníkem tohoto majetku [12]. Skutečnost, že příjemce dodání s majetkem nemůže nakládat „jakožto vlastník“, nevylučuje existenci dodání, pokud s danou věcí může nakládat alespoň „jako vlastník“ [13]. Zřejmé je to přinejmenším v některých jazykových zněních směrnice o DPH [14].

39. Tento závěr potvrzuje i judikatura Soudního dvora. Zásada jednotného používání unijního práva a zásada rovnosti vyžadují, aby pojmy unijního práva byly vykládány autonomním a jednotným způsobem [15]. Takový výklad by byl ohrožen, pokud by z hlediska existence dodání bylo rozhodující nabytí vlastnického práva podle občanského práva, které je závislé na vnitrostátní úpravě občanského práva. Okolnost, zda dojde k přechodu vlastnického práva, tedy nemůže být z hlediska pojmu „dodání“ určující [16]. Dispoziční oprávnění ve smyslu článku 14 směrnice o DPH tudíž nelze stavět na roveň právnímu postavení vlastníka. Podle názoru Soudního dvora proto okolnost, že z hlediska občanského práva nedošlo k převodu vlastnického práva, nebrání existenci dodání [17].

40. Ekonomické dispoziční oprávnění nynější vlastníci získali již zřízením práva stavby. Stavebník může pozemek užívat jako vlastník. Zřízení práva stavby je proto všemi zúčastněnými správně považováno za dodání podle čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH, které podléhá DPH, takže roční úplaty jsou předmětem DPH. Předkládající soud na tuto okolnost výslovně upozorňuje.

41. Závěr žalobkyně, že přeměna je z hlediska DPH irelevantní, je ale nesprávný. Doposud roční platby stavebníků vlastníkovi představovaly protiplnění za získání dispozičního oprávnění k pozemku. Z tohoto důvodu byly předmětem DPH jako úplata za dodání zboží podle čl. 5 odst. 1 a čl. 7 odst. 7 bodu 6 zákona o DPH. Skutečnost, že dosavadní stavebník nyní nabývá i postavení vlastníka a místo stavebního platu nyní platí úplatu z přeměny, nemůže na právním osudu daných plateb z hlediska daňových předpisů nic změnit.

42. Dané platby se totiž i nadále vztahují na dodání pozemku. Dosavadní stavebník i nadále platí úplatu za získání dispozičního oprávnění k pozemku. Přeměna znamená pouze pozměnění předmětu dodání. Původně byla úplata placena za pouhé právo stavby, nyní za právo stavby, které přešlo ve vlastnické právo.

43. Patrné je to i ze způsobu, jakým je upravena úplata z přeměny, jak právem upozorňuje Polská republika. Dosavadní stavebník i nadále platí svůj stavební plat – pouze za změněných podmínek. Úplata placená v rámci přeměny vlastnictví z hlediska své výše přesně odpovídá částce, kterou by bylo třeba ročně platit za právo stavby.

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

13 – Mé stanovisko ve věci Herst (C-401/18, EU:C:2019:834, bod 34).

14 – Tak je tomu v německém znění („wie ein Eigentümer“), ve francouzském znění („comme un propriétaire“); odlišně však zřejmě v anglickém („as owner“) a estonském znění („Kaubatarne on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek“). K tomu viz již mé stanovisko ve věci Herst (C-401/18, EU:C:2019:834, bod 34 v poznámce pod čarou 16).

15 – Rozsudky ze dne 21. června 2018, Oberle (C-20/17, EU:C:2018:485, bod 33), a ze dne 29. července 2019, B (Obrat obchodníka s ojetými vozidly) (C-388/18, EU:C:2019:642, bod 30).

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

17 – Rozsudek ze dne 8. února 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, bod 9).

44. Pokud je na základě čl. 7 odst. 7 zákona o přeměně na žádost poskytnuta možnost jednorázové platby nebo na základě čl. 7 odst. 6 zákona o přeměně dochází k omezení na 20 ročních plateb, jedná se pouze o úpravu způsobů platby. Právní důvod platby se tím nemění. Cílem zákona o přeměně je podle všeho pouze překlenutí nesouladu mezi formálním a faktickým vlastnictvím. Povinnost platit i výše úplaty vyplývají z původního zřízení práva stavby, a proto je z hospodářského hlediska rovněž třeba posuzovat je jednotně jako úplatu za toto dodání.

3. Dodání ve smyslu čl. 14 odst. 2 směrnice o DPH?

45. Ať se Soudní dvůr přikloní ke kterémukoli přístupu, na výkladu čl. 14 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH, podle kterého se za dodání považuje převod vlastnického práva k majetku za platbu odškodného vyplývající ze zákona, tedy ve výsledku nezáleží. O transakci, která je zdanitelná, se jedná v každém případě.

46. Přesto předkládající soud žádá o vyjasnění vztahu čl. 14 odst. 1 a čl. 14 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH. V rámci spolupráce s vnitrostátními soudy Soudní dvůr pokud možno odpovídá na jejich otázky. Zdá se ovšem, že se otázky položené předkládajícím soudem zakládají na nesprávném předpokladu. Předkládající soud má zřejmě za to, že čl. 14 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH v případě, že nedochází k přechodu dispozičního oprávnění ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH, zakládá fikci dodání.

47. Je pravda, že Soudní dvůr jednou [18] – ovšem v případě, ve kterém se jednalo o dodání podle čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH [19] – rozhodl, že čl. 14 odst. 2 písm. a) je ve vztahu k čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH *lex specialis*. Toto ustanovení podle něj v případě, že nedošlo k nabytí dispozičního oprávnění, rovněž zakládá fikci dodání [20]. Při bližším zkoumání je to ale v rozporu se zněním a systematikou daného ustanovení (k tomu body 48 a 49), jeho historií (k tomu body 50 a 51) a teleologickými úvahami (k tomu bod 52 a následující).

48. Ze znění a systematiky článku 14 směrnice o DPH plyne, že čl. 14 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH vždy vychází z existence dodání. Toto ustanovení například uvádí „převod vlastnického práva“. Právě převod vlastnického práva je klasickým případem dodání podle čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH [21].

49. Proti vztahu speciality hovoří rovněž analogické ustanovení čl. 25 písm. c) směrnice o DPH. Toto ustanovení totiž jednoznačně ozřejmuje („mimo jiné“), že poskytnutím služby podle základní definice uvedené v čl. 24 odst. 1 směrnice o DPH jsou rovněž takové služby, které jsou poskytovány z donucení. Co do významu je tedy článek 25 směrnice o DPH pouze výčtem obvyklých případů. Toto ustanovení v žádném případě nezakládá fikci čehokoli. Tento způsob chápání lze přenést i na vztah čl. 14 odst. 1 a čl. 14 odst. 2 písm. a) směrnice [22].

18 – Rozsudek ze dne 13. června 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, bod 36), ve kterém se Soudní dvůr řídil stanoviskem generálního advokáta M. Bobka v této věci Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:112, bod 47).

19 – V této věci byl převedený pozemek obcí, která pozbyla vlastnické právo, nadále pouze spravován. Správu cizího majetku ale nelze klást na roveň dispozičnímu oprávnění ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH. Kvůli nepřesně formulovaným předběžným otázkám se ale Soudní dvůr tímto aspektem nezabýval.

20 – Rozsudek ze dne 13. června 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, bod 36 a násl.).

21 – Viz například rozsudek ze dne 19. prosince 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, bod 78).

22 – Viz rozsudek ze dne 4. května 2017, Komise v. Lucembursko (C-274/15, EU:C:2017:333, bod 88), ve kterém sám Soudní dvůr činí závěry založené na paralelách mezi čl. 14 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH a analogickým ustanovením, které se vztahuje na poskytnutí služby (článek 28 směrnice o DPH).

50. Tento závěr rovněž odpovídá vůli normotvůrce. Článek 14 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH má původ v čl. 5 odst. 4 šesté směrnice o DPH [23]. Posledně uvedené ustanovení se zase zakládá na čl. 5 odst. 2 písm. f) návrhu šesté směrnice Rady [24]. Toto ustanovení znělo: „Rovněž následující dodání se považují za dodání ve smyslu odstavce 1: […] f) převod vlastnictví k majetku za platbu odškodného na základě příkazu vydaného orgánem veřejné moci nebo jeho jménem v případech, kdy by převod takového majetku soukromoprávní smlouvou představoval daňovou povinnost.“ *(neoficiální překlad)*

51. Uvedenou úpravou má tedy být zajištěno analogické uplatňování DPH u běžných zcizení, která nebyla přikázána orgánem veřejné moci nebo jeho jménem, a u převodů vlastnického práva uskutečněných na základě příkazu vydaného orgánem veřejné moci nebo jeho jménem.

52. Ani z teleologických hledisek není názor, že čl. 14 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH v případě, že se nepřevádí dispoziční oprávnění [25], obsahuje fikci dodání, přesvědčivý.

53. To potvrzuje pohled na další dvě alternativní hypotézy uvedené v čl. 14 odst. 2 směrnice o DPH. Ani čl. 14 odst. 2 písm. b) nebo c) směrnice o DPH totiž prostě neslouží k založení fikce dodání. Článek 14 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH pouze objasňuje, že např. v případě finančního leasingu se celkově jedná o jedno dodání [26], bez ohledu na to, v jakém pořadí přechází ekonomické dispoziční oprávnění a nakonec i vlastnické právo.

54. Zvláštní účel je patrný i v případě čl. 14 odst. 2 odst. c) směrnice o DPH, který se týká obchodů za provizi. Ačkoli by plnění komisionáře, které spočívá v obstarání určité záležitosti komitenta, v zásadě mělo být považováno za poskytnutí služby podle čl. 24 odst. 1 směrnice o DPH, čl. 14 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH toto plnění v případě prodeje za provizi překvalifikovává na dodání. Dané ustanovení tak vytváří právní fikci dvou totožných služeb poskytovaných postupně [27], aby bylo zajištěno, že plnění uskutečněná mezi komisionářem a komitentem, jakož i mezi komisionářem a odběratelem budou z hlediska DPH posuzována analogicky.

55. V článku 14 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH naproti tomu nelze nalézt žádný důvod, proč by pro případ, že vlastnické právo přejde nezávisle na dispozičním oprávnění, měla být založena fikce dodání. Takový výklad by naopak v případech, jako je tento, vedl k nesystémové duplicitě dodání. Totéž zboží, které již bylo nabyvateli jednou dodáno, nelze témuž nabyvateli dodat podruhé. S ohledem na zbytkovou definici poskytnutí služby podle čl. 24 odst. 1 směrnice o DPH neexistuje nebezpečí vzniku mezery ve zdanění.

56. Normativní obsah čl. 14 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH se tudíž omezuje pouze na upřesnění, že (vynucený) přechod vlastnického práva, který nastal na veřejnoprávním základě, podléhá DPH jakožto dodání ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH, pokud by takovým dodáním bylo i obdobné soukromoprávní jednání. Nasvědčuje tomu konečně i okolnost, že normotvůrce v tomto případě zřejmě měl na mysli především případy takového druhu, jako je vyvlastnění nebo nucený výkon rozhodnutí [28]. V obou případech ale bezesporu dochází k převodu dispozičního oprávnění k majetku.

23 – Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

24 – Návrh Komise týkající se šesté směrnice o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (*neoficiální překlad*), COM(1973) 950 final.

25 – V tomto smyslu stanovisko generálního advokáta M. Bobka ve věci Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:112, bod 52).

26 – Stanovisko generálního advokáta M. Szpunara ve věci Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:414, bod 41).

27 – Rozsudky ze dne 4. května 2017, Komise v. Lucembursko (C-274/15, EU:C:2017:333, bod 88), a ze dne 14. července 2011, Henfling, Davin, Tanghe (C-464/10, EU:C:2011:489, bod 35).

28 – K dodáním uskutečněným v rámci nuceného výkonu rozhodnutí viz např. rozsudek ze dne 26. března 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, bod 33 a násl.).

C. Ke třetí otázce: nejedná se o činnost uskutečňovanou v rámci výkonu veřejné moci

57. V rámci třetí otázky se předkládající soud táže, zda obec v projednávané věci vůbec jedná jako osoba povinná k dani ve smyslu článku 9 směrnice o DPH. Pokud obec úplatu z přeměny přijímá jakožto veřejnoprávní subjekt v souvislosti s činností, při které vystupuje jako orgán veřejné moci, mohla by existenci zdanitelného plnění vylučovat výjimka uvedená v čl. 13 odst. 1 prvním pododstavci směrnice o DPH.

58. Ačkoli se – což naznačuje písemné vyjádření Polské republiky – přeměna práva stavby v Polsku na základě zákona měla především nebo dokonce výlučně týkat pozemků veřejnoprávních subjektů, není v tomto případě článek 13 směrnice o DPH relevantní.

59. Za touto úpravou stojí skutečnost, že některé činnosti, i když jsou hospodářské povahy, jsou úzce spojeny s užíváním výsad veřejné moci [29], které jsou vyhrazeny pouze veřejnoprávním subjektům. V takovém případě lze vyloučit narušení hospodářské soutěže.

60. Veřejnoprávní subjekty proto podle judikatury Soudního dvora ale vystupují jako orgány veřejné moci pouze v případě, že jednají na základě zvláštního veřejnoprávního režimu a že právě nevykonávají činnosti za týchž právních podmínek jako soukromé hospodářské subjekty [30].

61. Ani pozbytí vlastnického práva, ani přijetí úplaty z přeměny v projednávaném případě nepředstavují výkon veřejné moci. Je pravda, že zákon o přeměně obci ukládá, aby provedla správní řízení. Obec však úplatu, kterou mají dosavadní stavebníci platit, v rámci správního řízení nestanoví na základě veřejnoprávního režimu coby orgán veřejné moci.

62. Obec naopak danou platbu přebírá v postavení dosavadního vlastníka pozemku. Nic na tom nemění ani okolnost, že přeměna vyplývající ze zákona slouží k věcněprávnímu narovnání poměrů v oblasti nabývání státních pozemků, které bylo v dobách komunismu zjevně zakázáno, kvůli čemuž tehdy byl využíván institut práva stavby. Nynější převod vlastnického práva z hospodářského hlediska představuje pokračování dodání spojeného se zřízením práva stavby (k tomu bod 2. výše). Povinnost zaplatit úplatu tedy – jak také správně zdůrazňuje Komise – navazuje na přenechání práva stavby k obecním pozemkům. To však má základ v občanském právu.

63. Obec proto při přijímání stavebního platu rovněž jednala jako osoba povinná k dani. Neexistuje tedy žádný důvod, aby činnost obce byla nyní posuzována jinak než doposud.

64. V tomto ohledu se zákon o přeměně nedotýká (občanskoprávní) povahy úplaty. Potvrzuje to čl. 12 odst. 2 zákona o přeměně. Toto ustanovení totiž výslovně odkazuje na článek 12a zákona o hospodaření s nemovitým majetkem, který stanoví, že úplaty hrazené stavebníkem mají občanskoprávní povahu.

D. Závěry

65. Navrhuji tedy, aby Soudní dvůr rozhodl takto:

„1) Přeměna práva stavby na vlastnické právo k nemovité věci, která vyplývá ze zákona, o kterou se jedná v projednávané věci, představuje dodání zboží ve smyslu čl. 14 odst. 1 ve spojení s čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112, které je předmětem DPH.

29 – Rozsudek ze dne 16. září 2008, Isle of Wight Council a další (C-288/07, EU:C:2008:505, bod 31).

30 – Rozsudky ze dne 13. června 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, bod 48), ze dne 16. září 2008, Isle of Wight Council a další (C-288/07, EU:C:2008:505, bod 21), ze dne 12. září 2000, Komise v. Řecko (C-260/98, EU:C:2000:429, bod 35), a ze dne 14. prosince 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, bod 17).

2) Obec při vybírání takových plateb souvisejících s přeměnou práva stavby na vlastnické právo k nemovité věci, která vyplývá ze zákona, jako jsou platby v projednávaném případě, jedná jako osoba povinná k dani ve smyslu čl. 9 odst. 1, a nikoli jako orgán veřejné moci ve smyslu článku 13 směrnice 2006/112.“