Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 3. septembra 2020 [1]

Zadeva C-604/19

Gmina Wrocław
proti
Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (upravno sodišče vojvodstva v Vroclavu, Poljska))

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Direktiva 2006/112 – Člen 14(2)(a) – Pojem ‚dobava' blaga – Zakonsko preoblikovanje pravice do trajne uporabe v lastninsko pravico – Prenos sposobnosti razpolagati s premoženjem v stvareh, kot bi bil lastnik – Fikcija dobave – Občina kot davčna zavezanka, če pobira pristojbine za z zakonom odrejeno preoblikovanje"

I. Uvod

1. Sodišče se mora v tem postopku ukvarjati z obravnavo pridobitve lastninske pravice na podlagi zakona proti plačilu pristojbine za preoblikovanje z vidika DDV. V predloženi zadevi so bila zemljišča obremenjena s posebno stvarno pravico (pravico do trajne uporabe). To je privedlo do tega, da sta se „ekonomski lastnik" – tisti, ki je zemljišče uporabljal kot lastnik – in „formalni lastnik" – tisti, ki mu je zemljišče civilnopravno pripadalo – razlikovala. Pristojbine, ki jih je imetnik pravice do trajne uporabe plačeval lastniku zemljišča, so bile predmet poljskega DDV.

2. S stvarnopravno reformo so dosedanji lastniki zemljišč na podlagi zakona izgubili svojo lastnino, ki je bila prenesena na imetnike pravice do trajne uporabe. Slednji so zavezani še za nadaljnjih 20 let plačevati letne obroke za trajno uporabo ali opraviti enkratno plačilo v enaki višini. Ali so pristojbine, ki so jih prejeli prejšnji lastniki, tako kot doslej, predmet DDV?

3. V tem primeru je šlo za občinska zemljišča. Zato je treba dalje razjasniti, ali je občina tu ravnala kot davčna zavezanka ali v okviru izvajanja javne oblasti, tako da se davek na dodano vrednost ne odmeri.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4. Okvir prava Unije določajo členi 2, 9, 13, 14, 24 in 25 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV). [2]

1 Jezik izvirnika: nemščina.

2 UL 2006, L 347, str. 1.

5. V skladu s členom 2(1) Direktive o DDV so dobave blaga za plačilo (točka (a) prav tako predmet DDV, kot storitve za plačilo (točka (c)).

6. Iz člena 9(1) Direktive o DDV izhaja, da je „davčni zavezanec“, vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja kakršno koli gospodarsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

7. Člen 13(1) Direktive o DDV določa izjemo glede davčne obveznosti za določene dejavnosti oseb javnega prava:

„1. Državni, regionalni in lokalni organi ter druge osebe javnega prava se ne štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot državni organi, tudi če pobirajo dajatve, pristojbine, prispevke ali plačila v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami.

Pri opravljanju takšnih dejavnosti ali transakcij pa se štejejo za davčne zavezance v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami, če bi njihova obravnava, kot da niso davčni zavezanci, povzročila znatno izkrivljanje konkurence.

V vsakem primeru se osebe javnega prava štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi iz Priloge I, če obseg teh dejavnosti ni tako majhen, da bi bil zanemarljiv.“

8. Člen 14(1) in (2) Direktive o DDV določa, kdaj gre za dobavo:

„1. ‘Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.

2. Za dobavo blaga se poleg transakcije iz odstavka 1 štejejo naslednje transakcije:

(a) prenos lastninske pravice na premoženju proti plačilu odškodnine po nalogu ali ki ga je opravil državni organ ali je bil opravljen v njegovem imenu ali na podlagi zakona;

(b) dejanska izročitev blaga na podlagi pogodbe o najemu blaga za določeno obdobje ali prodaje blaga z odloženim plačilom, ki določa, da se ob normalnem poteku dogodkov lastništvo prenese najkasneje ob plačilu zadnjega obroka;

(c) prenos blaga po pogodbi, na podlagi katere se plača provizija za nakup ali prodajo.“

9. Člen 24(1) Direktive o DDV opredeljuje storitve:

„1. ‚Opravljanje storitev‘ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga.“

10. Člen 25(c) Direktive o DDV določa:

„Opravljanje storitev lahko med drugim vključuje eno od naslednjih transakcij:

[…]

(c) opravljanje storitev na podlagi naloga ali v imenu državnega organa ali na podlagi zakona.“

B. Poljsko pravo

11. Te zahteve prava Unije so bile v poljsko pravo prenesene z zakonom o davku na blago in storitve (v nadaljevanju: zakon o DDV).[3] Člen 7(1) zakona o DDV se glasi:

„Dobava blaga […] pomeni prenos pravice do razpolaganja z blagom kot lastnik, vključno s:

1. prenosom na podlagi odredbe javnega organa ali subjekta, ki deluje v imenu takega organa, ali s prenosom lastninske pravice v zameno za nadomestilo;

[…]

6. dajanjem zemljišč v trajno uporabo.“

12. Pravica do trajne uporabe je urejena v zakonu o upravljanju nepremičnin.[4] V skladu s členom 12a(1) zakona o upravljanju nepremičnin so zneski, ki jih dolgujejo trajni uporabniki, predmet zasebnega prava.

13. V skladu s členom 32(1) zakona o upravljanju nepremičnin se sme zemljišča, oddana v trajno uporabo, prodati samo trajnemu uporabniku.

14. Člen 32(2) zakona o upravljanju nepremičnin jasno določa, da z dnem sklenitve pogodbe o prodaji nepremičnine poteče po zakonu prej ustanovljena pravica do trajne uporabe.

15. V skladu s členom 69 zakona o upravljanju nepremičnin vključuje cena nepremičnine, prodane trajnemu uporabniku, znesek, ki je enak vrednosti pravice do trajne uporabe za to nepremičnino, določen glede na stanje na dan prodaje.

16. Zakon o preoblikovanju pravice do trajne uporabe zemljišč za stanovanjske namene v lastninsko pravico na teh zemljiščih (v nadaljevanju: zakon o preoblikovanju)[5] določa v členu 1(1), da se s 1. januarjem 2019 pravica do trajne uporabe zemljišč za stanovanjske namene spremeni v lastninsko pravico na teh zemljiščih.

17. Člen 7 zakona o preoblikovanju vsebuje določila o plačilu pristojbine. V skladu z odstavkom 2 je znesek pristojbine po svoji višini enak letnemu znesku, ki ga je treba plačati za trajno uporabo. Odstavek 6 določa, da je treba letno plačilo izvršiti v obdobju 20 let od datuma preoblikovanja. Odstavek 7 dopušča na predlog možnost enkratnega plačila v enaki višini. V členu 12(2) zakona o preoblikovanju je določeno, da je dopustno uporabiti člen 12a zakona o upravljanju nepremičnin.

III. Dejansko stanje

18. Spor, ki je predmet predloga za sprejetje predhodne odločbe, temelji na zahtevi Občine Wrocław (Vroclav, Poljska) (tožeča stranka v postopku o glavni stvari; v nadaljevanju: tožeča stranka) pri Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direktor Nacionalnega urada za davčne informacije; v nadaljevanju: davčni organ) za posamično razlago.

19. Tožeča stranka je oseba javnega prava, a je hkrati registrirana tudi kot aktivna zavezanka za DDV. Bila je lastnica nepremičnin, ki so bile obremenjene s pravico do trajne uporabe tretjih.

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

4 Ustawa o gospodarce nieruchomościami z dne 21. avgusta 1997.

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

20. Pravica do trajne uporabe je časovno omejena stvarna pravica do uporabe zemljišča, ki imetniku zagotavlja lastništvu podoben položaj. Trajni uporabnik med trajno uporabo plačuje lastniku letno pristojbino. Stranki sta soglasni, da je treba ustanovitev take pravice do trajne uporabe šteti kot dobavo proti plačilu v skladu s členom 5(1), točka 1, v povezavi s členom 7(1), točka 6, zakona o DDV. Prav tako naj bi obstajala enotnost glede tega, da je občina kot davčna zavezanka od trajnega uporabnika prejemala plačila za pravico do trajne uporabe.

21. Na podlagi zakona o preoblikovanju je lastništvo na nepremičninah s 1. januarjem 2019 prešlo na vsakokratnega trajnega uporabnika. Prejšnji lastniki prejmejo v zameno letno plačilo za obdobje 20 let. Višina letnega obroka ustreza natančno obroku, ki ga je bilo treba za pravico do trajne uporabe letno plačevati doslej. Na predlog je možno pristojbino za preoblikovanje plačati tudi kot enkratno plačilo.

22. Tožeča stranka je želela od davčnega organa izvedeti, ali so te pristojbine tudi predmet DDV. Z odločbo z dne 15. januarja 2019 je davčni organ to potrdil. Preoblikovanje pravice je štel kot nadaljevanje prvotne dobave, ki je temeljila na ustanovitvi pravice do trajne uporabe. Posledično ima postopek prenosa lastništva enak pravni status kot pravica do trajne uporabe.

23. Zoper navedeno je tožeča stranka pri Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (upravno sodišče vojvodstva v Vroclavu, Poljska) vložila tožbo. Tožeča stranka meni, da pristojbina za preoblikovanje ni predmet DDV. Trajni uporabnik je že s pravico do trajne uporabe pridobil lastniku podoben položaj in s tem ekonomsko pravico do razpolaganja z zemljiščem. Če se sedaj pravica do trajne uporabe okrepi v lastninsko pravico, potem isto zemljišče ne more biti ponovno predmet dobave. Sicer pa je tu ravnala v okviru izvajanja neobdavčljive dejavnosti izvajanja javne oblasti.

IV. Postopek za sprejetje predhodne odločbe

24. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (upravno sodišče vojvodstva v Vroclavu) je Sodišču z odločbo z dne 19. junija 2019 predložilo naslednja vprašanja:

„1. Ali preoblikovanje pravice do trajne uporabe nepremičnine v lastninsko pravico na nepremičninah po zakonu, kot je to v obravnavani zadevi, pomeni dobavo blaga v smislu člena 14(2)(a) v povezavi s členom 2(1)(a) Direktive o DDV, ki je predmet DDV?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen, ali preoblikovanje pravice do trajne uporabe v lastninsko pravico na nepremičninah po zakonu pomeni dobavo blaga v smislu člena 14(1) v povezavi s členom 2(1)(a) Direktive o DDV, ki je predmet DDV?

3. Ali občina, ki pobira pristojbine za preoblikovanje pravice do trajne uporabe v lastninsko pravico na nepremičninah po zakonu, kot je to v obravnavani zadevi, deluje kot davčni zavezanec v smislu člena 9(1) v povezavi s členom 2(1)(a) Direktive o DDV ali kot javni organ v smislu člena 13 Direktive o DDV?“

25. V postopku pred Sodiščem so tožeča stranka, Republika Poljska in Evropska komisija zavzeli pisna stališča.

V. Pravna opredelitev

A. Vprašanja za predhodno odločanje

26. Predložitveno sodišče želi s prvim in drugim vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je preoblikovanje pravice do trajne uporabe v lastninsko pravico po zakonu predmet DDV, če mora novi lastnik v zameno plačati zakonsko določeno pristojbino. Ker se ta konstelacija prvenstveno nanaša na zemljišče v lasti javnih organov, sodišče s tretjim vprašanjem sprašuje, ali je občina sploh ravnala kot davčna zavezanka.

27. Na prvi dve vprašanji je mogoče odgovoriti skupaj. Če pa se nanašata izrecno na to, ali gre pri preoblikovanju pravice do trajne uporabe za dobavo blaga v smislu člena 14(2)(a) ali člena 14(1) Direktive o DDV, je treba opozoriti na naslednje.

28. Domneva predložitvenega sodišča, ki je razvidna iz prvih dveh vprašanj, da je obveznost plačila DDV tu odvisna od obstoja dobave, ni pravilna. Za obdavčljive transakcije ne gre le pri dobavi blaga v skladu s členom 2(1)(a) v povezavi s členom 14 Direktive o DDV, temveč tudi pri storitvah v skladu s členom 2(1)(c) v povezavi s členom 24 Direktive o DDV. Direktiva o DDV šteje vse, kar ni dobava, za storitev (člen 24(1) Direktive o DDV).

29. Razlikovanje, ali gre pri obdavčljivi transakciji za dobavo ali za storitev, je pomembno za kraj izpolnitve, čas izpolnitve in davčno stopnjo. Za vprašanje, ali je načeloma predmet DDV, pa ni pomembno. Da bi se lahko predložitvenemu sodišču dal uporaben odgovor, je treba vprašanja zato nekoliko natančneje opredeliti.

30. Konkretno želi sodišče v bistvu vedeti, ali pomeni prenos lastninske pravice po zakonu proti plačilu pristojbine za preoblikovanje obdavčljivo transakcijo (dobava ali storitev proti plačilu) (razdelek B) in ali je tožeča stranka potemtakem ravnala kot davčna zavezanka (razdelek C). Če je tako, potem je preoblikovanje pravice do trajne uporabe v lastnino proti pristojbini za preoblikovanje – ker ni nobene davčne oprostitve – predmet DDV.

B. Prvo in drugo vprašanje: preoblikovanje pravice do trajne uporabe v lastnino kot obdavčljiva transakcija (dobava ali storitve proti plačilu)

31. Glede prvega in drugega vprašanja sta po mojem mnenju možni dve rešitvi. Lahko gre za dve ločeni ravnanji: priznavanje pravice do trajne uporabe na zemljišču in pridobitev lastninske pravice na njem po zakonu. Če slednje ni dobava, potem gre pri preoblikovanju v lastnino za storitev (podrazdelek 1.). Lahko pa preoblikovanje v celovitem ekonomskem pogledu pomeni nadaljevanje pravice do trajne uporabe s tem, da zakon o preoblikovanju predmet dobave naknadno razširja (podrazdelek 2.).

32. Neodvisno od tega, kateremu pogledu (ločeni presoji ali celostni ekonomski presoji) bo Sodišče sledilo, gre v obeh primerih za obdavčljivo transakcijo. Tako se podano vprašanje predložitvenega sodišča po razlagi člena 14(2)(a) Direktive o DDV tukaj v bistvu sploh ne postavlja (podrazdelek 3.).

1. Ločena presoja prehoda lastninske pravice

33. Ob formalni presoji lastnik na trajnega uporabnika sprva prenese pravico do razpolaganja z zemljiščem, kar pomeni dobavo v smislu člena 14(1) Direktive o DDV, ki je predmet DDV. V drugem koraku se pravica do trajne uporabe po zakonu pretvori v lastninsko pravico. Tudi če preoblikovanje ni dobava, ker je pravica razpolaganja že prešla na imetnika pravice do trajne uporabe, gre vseeno za obdavčljivo storitev v skladu s členom 24(1) Direktive o DDV.

34. Kot storitve so v skladu s členom 24(1) Direktive o DDV namreč obdavčljive take transakcije, ki ne pomenijo dobave blaga. V skladu s sodno prakso Sodišča je za obdavčljivo storitev proti plačilu potrebno le, da med ponudnikom storitve in prejemnikom storitve obstoji pravno razmerje, v okviru katerega pride do medsebojne izmenjave storitev, pri čemer plačilo, ki ga prejme ponudnik storitve pomeni dejansko protivrednost za storitev, ki jo je prejel prejemnik storitve.[6] To je takrat, kadar med opravljeno storitvijo in prejeto protivrednostjo obstoji neposredna povezava.[7]

35. Vsako plačilo ne privede nujno do obdavčljive izmenjave storitev. Do obdavčitve v okviru trošarine pride le takrat, kadar prejemnik storitve prejme tudi potrošno korist.[8] Ne gre torej za storitev v smislu člena 24(1) Direktive o DDV, če prejemnik plačila tega ne prejme kot protidajatev za določljivo storitev, temveč iz drugih razlogov (na primer nadomestilo za škodo zaradi zamude[9] ali nadomestilo za izgubljeni dobiček[10]).[11]

36. V obravnavanem primeru je nedvomno mogoče potrditi potrošno korist za dosedanjega trajnega uporabnika. Ta obstoji ne glede na to, da je trajni uporabnik kot imetnik pravice do razpolaganja tudi že pred preoblikovanjem dejansko uporabljal zemljišče, kot da bi bil lastnik. Kot lastnik pa sedaj iz zemljišča ne črpa le sadov, temveč sme zemljišče prenesti tudi na tretje. Preoblikovanje pravice do trajne uporabe v lastninsko pravico pomeni torej potrošno korist. Pri ločeni presoji gre torej za storitev v skladu s členom 24(1) Direktive o DDV.

2. Celostna ekonomska presoja: prenos lastninske pravice kot zgolj nadaljevanje prvotne dobave

37. V obravnavanem primeru pa tako kot Poljska menim, da je celostna ekonomska presoja prepričljivejša. V nasprotju z mnenjem tožeče stranke preoblikovanje pravice do trajne uporabe v lastninsko pravico ni nepomembna z vidika DDV, marveč jo je treba šteti kot nadaljevanje dobave v skladu s členom 14(1) Direktive o DDV.

38. Po sodni praksi Sodišča zajema dobava vsak prenos premoženja v stvareh, ki ga opravi ena stranka, ki drugo stranko pooblašča, da s to stvarjo dejansko razpolaga, kot da bi bila njena last.[12] Če prejemnik dobave ne more razpolagati s predmetom „kot lastnik“, to ne izključuje dobave, če lahko s stvarjo ravna vsaj, „kot [da bi bil] lastnik“.[13] To postane jasno vsaj v nekaterih jezikovnih različicah Direktive o DDV.[14]

6 Glej novejši sodbi z dne 11. junija 2020, Vodafone Portugal (C-43/19, EU:C:2020:465, točka 31), in z dne 11. marca 2020, San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, točka 21), ter temeljno z dne 3. marca 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, točka 14).

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

8 Glej v povezavi s tem še moje sklepne predloge v zadevi MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413, točki 35 in 36) z opozorilom na sodbi z dne 18. decembra 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, točka 13), in z dne 29. februarja 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, točka 20).

9 Sodba z dne 1. julija 1982, BAZ Bausystem (222/81, EU:C:1982:256, točka 8 glede zamudnih obresti).

10 Sodba z dne 18. julija 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, točka 35 glede nadomestila za izgubljeni dobiček v primeru odstopa od pogodbe).

11 Sodba z dne 29. februarja 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, točka 21); glej tudi moje sklepne predloge v zadevi MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413, točki 35 in 36).

12 Sodbe z dne 2. julija 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, točka 29); z dne 18. julija 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, točka 33); z dne 3. junija 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, točka 24); z dne 14. julija 2005, British American Tobacco in Newman Shipping (C-435/03, EU:C:2005:464, točka 35), in z dne 8. februarja 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, točka 7).

13 Moji sklepni predlogi v zadevi Herst (C-401/18, EU:C:2019:834, točka 34).

14 Tako v nemški različici („kot lastnik“), v francoski različici („comme un propriétaire“); morebiti drugače v angleški („as owner“) in estonski različici („Kaubatarne on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek“). Glej glede tega še moje sklepne predloge v zadevi Herst (C-401/18, EU:C:2019:834, točka 34, v opombi 16).

39. Navedeno potrjuje tudi sodna praksa Sodišča. Načelo enotne uporabe prava Unije in načelo enakosti zahtevata avtonomno in enotno razlago pojmov prava Unije.[15] Ta bi bila ogrožena, če bi bila za obstoj dobave potrebna civilnopravna pridobitev lastninske pravice, ki bi bila odvisna od ureditve nacionalnega civilnega prava. Za pojem dobave ne more biti merodajen prehod lastninske pravice.[16] Pravice do razpolaganja v smislu člena 14 Direktive DDV tako ni mogoče enačiti s pravnim položajem lastnika. Manjkajoči civilnopravni prenos lastninske pravice tako po mnenju Sodišča ne nasprotuje dobavi.[17]

40. Ekonomsko pravico do razpolaganja so sedanji lastniki pridobili že s prenosom pravice do trajne uporabe. Trajni uporabnik sme zemljišče uporabljati, kot da bi bil lastnik. Prenos pravice do trajne uporabe tako vsi udeleženci pravilno štejejo kot dobavo, ki je v skladu s členom 14(1) Direktive o DDV predmet DDV, tako da so letne pristojbine predmet DDV. Na to izrecno opozarja predložitveno sodišče.

41. Nepravilen pa je zaključek tožeče stranke, da je postopek preoblikovanja nepomemben za obdavčitev z DDV. Doslej so letna plačila trajnih uporabnikov lastniku predstavljala protidajatev za pridobitev pravice do razpolaganja z zemljiščem. Zato so bila kot plačilo za dobavo blaga v skladu s členom 5(1) in členom 7(7), točka 6, zakona o DDV, predmet DDV. Okoliščina, da se na dosedanjega trajnega uporabnika sedaj prenese tudi položaj lastnika, ki sedaj namesto obrokov za trajno uporabo plačuje pristojbino za preoblikovanje, ne more ničesar spremeniti glede davčne usode teh plačil.

42. Plačila se namreč v nadaljevanju nanašajo na dobavo zemljišča. Dosedanji trajni uporabnik še naprej plačuje pristojbino za pridobitev pravice do razpolaganja z zemljiščem. Postopek preoblikovanja pomeni le modifikacijo predmeta dobave. Prvotno se je pristojbina plačevala le za pravico do trajne uporabe, sedaj pa za pravico do trajne uporabe, ki je pridobila moč lastnine.

43. To postane vidno tudi pri ureditvi pristojbine za preoblikovanje, kot Poljska pravilno poudarja. Dosedanji trajni uporabnik plačuje svoje doslej zapadle obroke za trajno uporabo še naprej – le pod spremenjenimi pogoji. Pristojbina, ki je bila plačana v okviru preoblikovanja lastnine, je po svoji višini povsem enaka temu, kar bi bilo treba letno plačati za pravico do trajne uporabe.

44. Če se v skladu s členom 7(7) zakona o preoblikovanju na predlog dopusti možnost enkratnega plačila ali v skladu s členom 7(6) zakona o preoblikovanju določi zgornja meja na 20 letnih obrokov, gre pri tem le za določitev načinov plačila. Pravni temelj za plačilo se s tem ne spremeni. Cilj zakona o preoblikovanju je očitno le, da se preseže dosedanji razkorak med formalno in materialno lastnino. Tako obveznost plačila, kot tudi višina pristojbine, izhajata iz prvotnega prenosa pravice do trajne uporabe in ju je zato treba iz ekonomskega vidika tudi enotno šteti kot plačilo za to dobavo.

3. Dobava v smislu člena 14(2) Direktive o DDV?

45. Ne glede na to, kateri presoji bo sledilo Sodišče, razlaga člena 14(2)(a) Direktive o DDV, v skladu s katero se za dobavo šteje prenos lastninske pravice na premoženju na podlagi zakona proti plačilu nadomestila, na koncu ni upoštevna. Vsekakor gre za obdavčljiv postopek.

15 Sodbi z dne 21. junija 2018, Oberle (C-20/17, EU:C:2018:485, točka 33), in z dne 29. julija 2019, B (Dobiček izvajalca preprodaje rabljenih vozil) (C-388/18, EU:C:2019:642, točka 30).

16 Sodbe z dne 13. junija 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, točka 39); z dne 2. julija 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, točka 29); z dne 16. februarja 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, točka 39); z dne 6. februarja 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, točka 32), in z dne 8. februarja 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, točki 7 in 8).

17 Sodba z dne 8. februarja 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, točka 9).

46. Predložitveno sodišče vseeno želi, da se razjasni razmerje med členom 14(1) in členom 14(2)(a) Direktive o DDV. V okviru sodelovanja z nacionalnimi sodišči Sodišče po možnosti odgovori na njihova vprašanja. Postavitev vprašanj predložitvenega sodišča pa morda temelji na neustrezni domnevi. Očitno to sodišče izhaja iz tega, da člen 14(2)(a) Direktive o DDV navidezno prikazuje dobavo, kadar ni prehoda pravice do razpolaganja v smislu člena 14(1) Direktive o DDV.

47. Sodišče je sicer enkrat – [18] vendar v primeru, v katerem je šlo za dobavo v skladu s členom 14(1) Direktive o DDV – [19] odločilo, da je člen 14(2)(a) v razmerju do člena 14(1) Direktive o DDV *lex specialis*. Ta navidezno prikazuje dobavo, kadar ni prenosa pravice do razpolaganja. [20] Temu pa pri natančnejši presoji nasprotujejo vsebina in sistematika določbe (glej točki 48 in 49), njena zgodovina (glej točki 50 in 51) ter teleološka razlaga (glej točko 52 in naslednje).

48. Iz vsebine in sistematike člena 14 Direktive DDV je razvidno, da člen 14(2)(a) Direktive o DDV vedno izhaja iz obstoja dobave. Tako je v njem naveden „prenos lastninske pravice“. Prav prenos lastninske pravice je klasični primer dobave v skladu s členom 14(1) Direktive o DDV. [21]

49. Tudi vzporedno določilo člena 25(c) Direktive o DDV nasprotuje razmerju *lex specialis*. Nedvoumno namreč („med drugim“) pojasnjuje, da so storitve v skladu s temeljnim dejanskim stanom člena 24(1) Direktive o DDV tudi take, ki so opravljene prisilno. Člen 25 Direktive o DDV je tako le eden od primerov. Nikakor ta predpis ničesar ne prikazuje navidezno. Tako razumevanje je mogoče prenesti tudi na razmerje med členom 14(1) in členom 14(2)(a) Direktive o DDV. [22]

50. To ustreza tudi volji zakonodajalca. Člen 14(2)(a) Direktive o DDV izvira iz člena 5(4) Šeste Direktive o prometnem davku. [23] Slednja norma pa temelji na členu 5(2)(f) Predloga šeste direktive Sveta. [24] Ta se je glasil: „Kot dobave v smislu odstavka 1 je treba šteti tudi: […] (f) prenos lastninske pravice na premoženju proti plačilu nadomestila po nalogu organa oblasti, če bi bila odsvojitev tega premoženja, ki je ne bi odredil organ oblasti, predmet obdavčitve.“

51. Posledično naj bi se s tako ureditvijo zagotovila izenačitev davčne obravnave normalnih odsvojitev, ki jih ne odredi državni organ, in prenosa lastninske pravice na podlagi naloga državnega organa.

52. Tudi iz teleološkega vidika stališče, da člen 14(2)(a) Direktive o DDV vsebuje fikcijo dobave, če ni prenosa pravice do razpolaganja, [25] ni prepričljivo.

53. To se potrdi, če se upoštevata obe drugi alternativi člena 14(2) Direktive o DDV. Tudi člen 14(2)(b) ali (c) Direktive o DDV namreč ni namenjen le fikciji dobave. V členu 14(2)(b) Direktive o DDV je le pojasnjeno, da gre na primer pri finančnem leasingu skupno za eno dobavo, [26] neodvisno od tega, v katerem vrstnem redu preideta ekonomska pravica do razpolaganja in končna lastninska pravica.

18 Sodba z dne 13. junija 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, točka 36), v kateri je Sodišče sledilo sklepnim predlogom generalnega pravobranilca M. Bobka v tej zadevi (C-665/16, EU:C:2018:112, točka 47).

19 V tej zadevi je občina, ki je izgubila lastninsko pravico, z zemljiščem, na katerem je prešla lastninska pravica, le naprej upravljala. Upravljanja s tujim predmetom pa ni mogoče enačiti s pravico do razpolaganja v smislu člena 14(1) Direktive o DDV. Zaradi nenatančnih vprašanj za predhodno odločanje pa tega Sodišče ni obravnavalo.

20 Sodba z dne 13. junija 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, točke 36 in naslednje).

21 Glej sodbo z dne 19. decembra 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, točka 78).

22 Glej sodbo z dne 4. maja 2017, Komisija/Luksemburg (C-274/15, EU:C:2017:333, točka 88), v kateri je Sodišče samo ugotovilo povezavo med členom 14(2)(c) Direktive o DDV in vzporednim predpisom, ki velja za storitve (člen 28 Direktive o DDV).

23 Šesta Direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23).

24 Predlog šeste direktive Sveta o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (COM(73) 950 final).

25 Glej, v tem smislu, sklepne predloge generalnega pravobranilca M. Bobka v zadevi Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:112, točka 52).

26 Sklepni predlogi generalnega pravobranilca M. Szpunarja v zadevi Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:414, točka 41).

54. Posebni namen, ki se nanaša na komisijske posle, je razviden tudi iz člena 14(2)(c) Direktive o DDV. Tudi če bi bilo treba komisionarjevo storitev izvajanja naročil za komitenta načeloma obravnavati kot storitev v skladu s členom 24(1) Direktive o DDV, pa člen 14(2)(c) to storitev v primeru provizije na prodajo prekvalificira v dobavo. Določilo s tem ustvari fikcijo dveh enakovrstnih dobav blaga, ki si sledita,[27] da bi se glede davčne presoje zagotovila istočasnost transakcij med komisionarjem in komitentom ter med komisionarjem in odjemalcem.

55. V okviru člena 14(2)(a) Direktive o DDV pa ni razviden noben razlog, iz katerega naj bi bila dobava navidezno prikazana v primeru, v katerem lastninska pravica preide neodvisno od pravice do razpolaganja. Prav nasprotno bi taka razlaga v primerih, kot je obravnavani, privedla do podvojitve dobave, ki je v nasprotju s sistemom. Eno in isto blago, ki je že enkrat bilo dobavljeno pridobitelju, ne more biti še drugič dobavljeno istemu pridobitelju. Nevarnosti obstoja davčne vrzeli glede na podredno določbo o storitvi v skladu s členom 24(1) Direktive o DDV ni.

56. Normativna vsebina člena 14(2)(a) Direktive o DDV se zato omeji le v pojasnilu, da je (prisilni) prenos lastninske pravice na temelju javnopravne podlage kot dobava v smislu člena 14(1) Direktive o DDV predmet DDV, če bi bil primerljiv posel zasebnega prava takšna dobava. Na to kaže nazadnje tudi to, da je zakonodajalec moral tukaj misliti predvsem na primere, kot sta razlastitev ali izvršba.[28] V obeh primerih pa ni sporno, da gre za prenos pravice do razpolaganja na predmetih.

C. Tretje vprašanje: nobena dejavnost v okviru javne oblasti

57. S tretjim vprašanjem je predložitveno sodišče podalo vprašanje, ali občina v obravnavanem primeru sploh deluje kot davčna zavezanka v smislu člena 9 Direktive o DDV. Če občina pristojbino za preoblikovanje pobira kot oseba javnega prava pri izvajanju dejavnosti, ki ji je zaupana v okviru javne oblasti, potem bi lahko izjema v določilu člena 13(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV izključevala obdavčljivo transakcijo.

58. Čeprav naj bi se zakonsko odrejeno preoblikovanje pravice do trajne uporabe na Poljskem – kot je predlagala Poljska v pisnih stališčih – nanašalo predvsem ali celo izključno na zemljišča oseb javnega prava, člen 13 Direktive o DDV glede tega ni nedvoumen.

59. Ozadje te ureditve je, da so določene dejavnosti, čeprav so gospodarske, tesno prepletene z izvajanjem javnih pooblastil,[29] ki so pridržana zgolj osebam javnega prava. Izkrivljanje konkurence je tako mogoče izključiti.

60. Osebe javnega prava zato delujejo v skladu s sodno prakso Sodišča in tudi v okviru javne oblasti le tedaj, če ravnajo na podlagi posebne javnopravne ureditve, vendar ne izvajajo dejavnosti, ki jih opravljajo pod enakimi pravnimi pogoji kot zasebni podjetniki.[30]

61. Niti izguba lastninske pravice niti pobiranje pristojbine za preoblikovanje tu ne pomenita izvajanja javne oblasti. Zakon o preoblikovanju občino sicer res zavezuje, da izvede upravni postopek. Vendar občina pristojbine, ki so jo dolžni plačati dosedanji trajni uporabniki, ne določi kot nosilka javne oblasti na podlagi posebne javnopravne ureditve v okviru upravnega postopka.

27 Sodbi z dne 4. maja 2017, Komisija/Luksemburg (C-274/15, EU:C:2017:333, točka 88), in z dne 14. julija 2011, Henfling, Davin, Tanghe (C-464/10, EU:C:2011:489, točka 35).

28 Glede dobav na podlagi izvršbe glej na primer sodbo z dne 26. marca 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, točka 33 in nadaljnje).

29 Sodba z dne 16. septembra 2008, Isle of Wight Council in drugi (C-288/07, EU:C:2008:505, točka 31).

30 Sodbe z dne 13. junija 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, točka 48); z dne 16. septembra 2008, Isle of Wight Council in drugi (C-288/07, EU:C:2008:505, točka 21); z dne 12. septembra 2000, Komisija/Grčija (C-260/98, EU:C:2000:429, točka 35), in z dne 14. decembra 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, točka 17).

62. Prav nasprotno, občina prejme plačilo kot dosedanja lastnica zemljišča. Pri tem ničesar ne spremeni okoliščina, da je preoblikovanje po zakonu namenjeno stvarnopravni odpravi prepovedi pridobitve državnih zemljišč, kot je očitno obstajala v času komunizma, zaradi česar so takrat posegli po instrumentu pravice do trajne uporabe. Sedanji prenos lastninske pravice ekonomsko gledano pomeni nadaljevanje dobave, ki je povezana s priznanjem pravice do trajne uporabe (glej podrazdelek 2 zgoraj.). Dolžnost plačila pristojbine se torej nanaša – kot tudi Komisija pravilno poudarja – na prepustitev pravice do trajne uporabe na občinskih zemljiščih. Ta pa izvira iz civilnega prava.

63. Zato je občina pri pobiranju obročnih zneskov za trajno uporabo ravnala tudi kot davčna zavezanka. Zato ni nobenega razloga, da bi se dejavnost občine sedaj obravnavala drugače kot doslej.

64. Glede tega zakon o preoblikovanju ne posega v (civilnopravno) naravo pristojbine. To izhaja tudi iz člena 12(2) zakona o preoblikovanju. Ta se namreč izrecno sklicuje na člen 12 zakona o upravljanju nepremičnin, ki ureja civilnopravno naravo pristojbin trajnega uporabnika.

D. Predlog

65. Sodišču zato predlagam, naj odloči tako:

1. Preoblikovanje pravice do trajne uporabe na nepremičnini v lastninsko pravico po zakonu, kot je obravnavana v tem konkretnem primeru, pomeni dobavo blaga v smislu člena 14(1) v povezavi s členom 2(1)(a) Direktive 2006/112, ki je predmet DDV.

2. Občina, ki prejme pristojbino za preoblikovanje pravice do trajne uporabe na nepremičnini v lastninsko pravico po zakonu, kot je podano v okoliščinah obravnavane zadeve, ravna kot davčna zavezanka v smislu člena 9(1) in ne kot oseba javnega prava v smislu člena 13 Direktive 2006/112.