



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 13 czerwca 2018 r. *

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 2 ust. 1 lit. a) – Odpłatna dostawa towarów – Artykuł 14 ust. 1 – Przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel – Artykuł 14 ust. 2 lit. a) – Przeniesienie, w zamian za odszkodowanie, własności towaru należącego do gminy na rzecz skarbu państwa do celów budowy drogi krajowej – Pojęcie „odszkodowania” – Transakcja podlegająca opodatkowaniu VAT

W sprawie C-665/16

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelný Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 14 września 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 22 grudnia 2016 r., w postępowaniu:

Minister Finansów

przeciwko

Gminie Wrocław,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, C. Toader (sprawozdawca) i A. Prechal, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Bobek,

sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 13 grudnia 2017 r., rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Ministra Finansów przez J. Kaute i M. Kowalewską,
- w imieniu Gminy Wrocław przez A. Januszkiewicz, radcę prawnego, i J. Martiniego, doradcę podatkowego,
- w imieniu rządu polskiego przez B. Majczynę i A. Kramarczyk-Szaładzińską, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez N. Gossement i L. Baumgarta, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: polski.

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 22 lutego 2018 r.,
wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Ministrem Finansów (Polska, zwanym dalej „Ministrem”) a Gminą Wrocław (Polska, zwaną dalej „Gminą”), w przedmiocie opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (VAT) transakcji, w ramach której własność nieruchomości należących do Gminy została przeniesiona, zgodnie z przepisami krajowymi i w zamian za zapłatę odszkodowania, na Skarb Państwa w celu budowy drogi krajowej.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Artykuł 2 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

- a) odpłatna dostawa towarów lub usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[...]”.

- 4 Artykuł 9 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

- 5 Artykuł 13 ust. 1 wspomnianej dyrektywy stanowi:

„Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują, lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami.

Jednakże w przypadku gdy podejmują one takie działania lub dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tych działań lub transakcji, gdyby wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji.

W każdych okolicznościach podmioty prawa publicznego są uważane za podatników w związku z czynnościami określonymi w załączniku I, chyba że niewielka skala tych działań sprawia, że mogą być one pominięte”.

- 6 Artykuł 14 dyrektywy VAT, zawarty w rozdziale 1, zatytułowanym „Dostawa towarów”, w jej tytule IV, pod nazwą „Transakcje podlegające opodatkowaniu”, w ust. 1 i ust. 2 lit. a) przewiduje:

„1. »Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel.

2. Poza czynnością, o której mowa w ust. 1, za dostawę towarów uznaje się następujące czynności:

- a) przeniesienie prawa własności do towaru w zamian za odszkodowanie, z nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub w jego imieniu albo z mocy prawa”.

Prawo polskie

Ustawa o VAT

- 7 Artykuł 7 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535), ze zmianami (Dz.U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054) (zwanej dalej „ustawą o VAT”), przewiduje:

„Przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, w tym również przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie”.

Ustawa o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych

- 8 Artykuł 12 ust. 4 i 4a ustawy z dnia 10 kwietnia 2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych (Dz.U. nr 80, poz. 721), ze zmianami, stanowi:

„4. Nieruchomości lub ich części [...] stają się z mocy prawa:

- 1) własnością Skarbu Państwa w odniesieniu do dróg krajowych,
- 2) własnością odpowiednich jednostek samorządu terytorialnego w odniesieniu do dróg wojewódzkich, powiatowych i gminnych

– z dniem, w którym decyzja o zezwoleniu na realizację inwestycji drogowej stała się ostateczna.

4a. Decyzję ustalającą wysokość odszkodowania za nieruchomości, o których mowa w ust. 4, wydaje organ, który wydał decyzję o zezwoleniu na realizację inwestycji drogowej”.

Ustawa o drogach publicznych

- 9 Artykuł 1 ustawy z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych, ze zmianami (Dz.U. z 2016 r., poz. 1440), przewiduje:

„Drogą publiczną jest droga zaliczona na podstawie niniejszej ustawy do jednej z kategorii dróg, z której może korzystać każdy, zgodnie z jej przeznaczeniem, z ograniczeniami i wyjątkami określonymi w tej ustawie lub innych przepisach szczególnych”.

- 10 Artykuł 2 ust. 1 tej ustawy stanowi:

„Drogi publiczne ze względu na funkcje w sieci drogowej dzielą się na następujące kategorie:

- 1) drogi krajowe;
- 2) drogi wojewódzkie;
- 3) drogi powiatowe;
- 4) drogi gminne”.

- 11 Artykuł 19 ust. 1 i 5 omawianej ustawy stanowi:

„1. Organ administracji rządowej lub jednostki samorządu terytorialnego, do którego właściwości należą sprawy z zakresu planowania, budowy, przebudowy, remontu, utrzymania i ochrony dróg, jest zarządcą drogi.

5. W granicach miast na prawach powiatu zarządcą wszystkich dróg publicznych, z wyjątkiem autostrad i dróg ekspresowych, jest prezydent miasta”.

Spór w postępowaniu głównym i pytanie prejudycjalne

- 12 W Polsce hierarchia jednostek samorządu terytorialnego jest zorganizowana w następujący sposób: na pierwszym poziomie znajduje się *gmina*, na drugim – *powiat*, a na trzecim – *województwo*. *Miasto na prawach powiatu* z kolei jest gminą wykonującą zadania powiatu. W tych miastach na prawach powiatu prezydent miasta, który jest w pierwszej kolejności organem wykonawczym miasta, ma wszystkie kompetencje przyznane z mocy prawa organowi wykonawczemu powiatu, w tym kompetencję do zarządzania nieruchomościami.
- 13 Województwo dolnośląskie (Polska) dzieli się na 26 powiatów, w tym 169 gmin, oraz 4 miasta na prawach powiatu.
- 14 Gmina, będąca właścicielem licznych nieruchomości, jest miastem na prawach powiatu, zarejestrowanym jako podatnik VAT. Jej prezydent, będąc organem wykonawczym gminy, jest jednocześnie przedstawicielem Skarbu Państwa, zarządzającym należącymi do tego ostatniego nieruchomościami, które są położone na terytorium Gminy.
- 15 W następstwie decyzji Wojewody Dolnośląskiego (Polska) prawo własności nieruchomości należących uprzednio do Gminy przeniesiono na Skarb Państwa w celu budowy drogi krajowej. Odrębną decyzją Wojewoda Dolnośląski ustalił wysokość odszkodowania przysługującego Gminie i zobowiązał prezydenta do wypłaty tej kwoty.

- 16 Gmina zwróciła się do Ministra z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej, aby dowiedzieć się, czy przeniesienie z mocy prawa własności nieruchomości w zamian za odszkodowanie stanowi odpłatną dostawę towarów opodatkowaną VAT, a w wypadku udzielenia na to pytanie odpowiedzi twierdzącej, który podmiot powinien zostać wskazany w fakturze VAT jako nabywca towarów.
- 17 W interpretacji indywidualnej Minister stwierdził, że w niniejszej sprawie miała miejsce odpłatna dostawa towarów podlegająca opodatkowaniu VAT, ponieważ własność nieruchomości została przeniesiona z Gminy na Skarb Państwa w zamian za odszkodowanie. Wskazał on, że podatnikiem VAT w tej transakcji była Gmina, ponieważ prezydent nie jest podmiotem prowadzącym samodzielnie działalność gospodarczą i nie działa na własną odpowiedzialność.
- 18 Minister wywnioskował z tego, że na Gminie ciążył obowiązek udokumentowania dostawy wyłączonej z VAT fakturą, na której jako sprzedawcę i nabywcę należało wskazać prezydenta Gminy działającego jednocześnie jako organ wykonawczy Gminy i jako reprezentant Skarbu Państwa, na którym ciąży zarządzanie nieruchomościami Skarbu Państwa położonymi na terytorium Gminy.
- 19 Gmina wniosła do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu (Polska) skargę o uchylenie tej interpretacji podatkowej.
- 20 W swoim wyroku sąd ten uznał skargę i uchylił rzeczoną interpretację podatkową na tej podstawie, że na gruncie prawa podatkowego dostawcą i odbiorcą jest ten sam podmiot – Gmina, a zatem na zakończenie tej transakcji nie mogło dojść do przeniesienia ekonomicznego władztwa nad rozważanymi towarami.
- 21 Od tego wyroku Minister wniósł skargę kasacyjną do sądu odsyłającego, czyli Naczelnego Sądu Administracyjnego (Polska).
- 22 W dniu 12 lutego 2015 r. rozpatrująca kasację izba w składzie trzech sędziów, uznając, że nie jest jasne, czy przeniesienie przez gminę prawa własności nieruchomości z nakazu władzy publicznej w zamian za odszkodowanie należy uznać za „dostawę towarów” w rozumieniu art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, przedstawiła sprawę do rozpoznania powiększonemu składowi.
- 23 W uchwale z dnia 12 października 2015 r. sąd odsyłający, orzekając w składzie siedmiu sędziów, odpowiedział, że takie przeniesienie stanowi „dostawę towarów” w rozumieniu art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT oraz że kwestia ustalenia, czy transakcja ta wiąże się także z przeniesieniem władztwa ekonomicznego nad danymi towarami, nie jest istotna dla sprawy.
- 24 We wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym sąd odsyłający wyraża jednak wątpliwości dotyczące szczególnego charakteru transakcji będącej przedmiotem zawisłej przed nim sprawy, uwzględniając zwłaszcza szczególną rolę odgrywaną przez strony tej transakcji.
- 25 W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy przeniesienie z mocy prawa własności nieruchomości gminy na własność Skarbu Państwa w zamian za odszkodowanie, w sytuacji gdy z regulacji krajowego porządku prawnego wynika, że nieruchomościami tymi gospodaruje nadal prezydent gminy – reprezentant Skarbu Państwa, jednocześnie będący organem wykonawczym gminy – stanowi czynność opodatkowaną, o której mowa w art. 14 ust. 2 lit. a) [dyrektywy VAT]?

Czy dla odpowiedzi na powyższe pytanie znaczenie ma to, czy wypłata odszkodowania gminie ma realny charakter, czy też jest jedynie wewnętrznym przeksięgowaniem w ramach budżetu gminy?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 26 Tytułem wstępu należy zauważyć, że pytanie prejudycjalne dotyczy wyraźnie art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT, podczas gdy ogólne przesłanki, jakie powinny zostać spełnione w celu zakwalifikowania dostawy towarów jako „transakcji podlegającej opodatkowaniu VAT”, są zawarte w art. 2 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy.
- 27 W tym względzie z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że okoliczność, iż sąd krajowy powołał się formalnie w pytaniu prejudycjalnym na określone przepisy prawa Unii, nie stoi jednak na przeszkodzie temu, by Trybunał przekazał temu sądowi wszelkie wskazówki dotyczące wykładni, które mogą być pomocne w rozstrzygnięciu rozpatrywanej przez niego sprawy, niezależnie od tego, czy sąd krajowy powołał się na nie w treści pytań (wyrok z dnia 20 grudnia 2017 r., Incyte, C-492/16, EU:C:2017:995, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 28 Należy zatem przeanalizować zadane pytanie także w świetle art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT.
- 29 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 2 ust. 1 lit. a) oraz art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stanowi transakcję podlegającą opodatkowaniu VAT przeniesienie własności nieruchomości należącej do podatnika VAT na rzecz Skarbu Państwa państwa członkowskiego, dokonane z mocy prawa i w zamian za zapłatę odszkodowania, w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, w której ta sama osoba reprezentuje zarazem organ wywłaszczający i wywłaszczaną gminę, i w której ta ostatnia nadal w praktyce zarządza daną nieruchomością, nawet jeżeli wypłata odszkodowania została dokonana tylko jako wewnętrzne przeksięgowanie w budżecie gminy.
- 30 Należy przede wszystkim przypomnieć, że dyrektywa VAT ustanawia wspólny system VAT opierający się w szczególności na jednolitej definicji transakcji podlegających opodatkowaniu (wyrok z dnia 11 maja 2017 r., Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 31 Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT opodatkowaniu VAT podlega odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.
- 32 Po pierwsze, w odniesieniu do pojęcia „dostawy towarów”, nie jest ono przez ten przepis zdefiniowane.
- 33 Natomiast art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT definiuje to pojęcie jako przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel. Podobnie art. 14 ust. 2 lit. a) owej dyrektywy stanowi, że poza czynnością, o której mowa w ust. 1 tego artykułu, za „dostawę towarów” uznaje się przeniesienie prawa własności do towaru w zamian za odszkodowanie, z nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub w jego imieniu albo z mocy prawa.
- 34 W odniesieniu do transakcji będącej przedmiotem postępowania głównego, w uwagach na piśmie i na rozprawie przed Trybunałem Gmina podniosła, że aby transakcja wchodziła w zakres art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT, powinna ona również spełniać kryteria art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT.
- 35 W tym względzie, nawet jeśli art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT w sposób ogólny definiuje pojęcie „dostawy towarów”, to jednak z wykładni językowej ust. 2 tego artykułu, a w szczególności z wyrażenia „[p]oza czynnością, o której mowa w ust. 1” można wywnioskować, że ów ust. 2 dotyczy innych transakcji, które również są uważane za „dostawy towarów”. Wynika z tego, że prawodawca Unii Europejskiej, gromadząc je pod tym samym pojęciem „dostawy towarów”, zamierzał odróżnić transakcję, o której mowa w art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT, od transakcji przewidzianej w art. 14 ust. 1 owej dyrektywy, bowiem te dwie transakcje nie zostały zdefiniowane w taki sam sposób. W szczególności definicja transakcji, o której mowa w art. 14 ust. 2 lit. a) rzeczony dyrektywy, w ogóle nie odnosi się do „prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel”, o którym mowa w art. 14 ust. 1 tej samej dyrektywy.

- 36 Z brzmienia i struktury art. 14 dyrektywy VAT wynika zatem, jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 47 opinii, że ust. 2 tego artykułu stanowi *lex specialis* w stosunku do ogólnej definicji dostawy towarów zawartej w jego ust. 1, której przesłanki stosowania mają charakter niezależny w stosunku do przesłanek ust. 1.
- 37 Zatem zakwalifikowanie do „dostawy towarów” w rozumieniu art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT wymaga spełnienia trzech kumulatywnych przesłanek. Przede wszystkim musi nastąpić przeniesienie prawa własności. Następnie przeniesienie to musi nastąpić z nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub w jego imieniu albo z mocy prawa. Wreszcie musi nastąpić wypłata odszkodowania.
- 38 W tym względzie należy zauważyć, że pierwsza z tych trzech przesłanek, czyli przeniesienie prawa własności, nie może być rozumiana jako oznaczająca konieczność przeniesienia w sensie ekonomicznym.
- 39 Wprawdzie, dokonując wykładni art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23), którego brzmienie odpowiada brzmieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT, Trybunał orzekł, iż ów art. 5 ust. 1 należy interpretować w ten sposób, że za „dostawę towaru” uważa się przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel, nawet gdy nie następuje przeniesienie własności towaru w sensie prawnym (wyrok z dnia 8 lutego 1990 r., *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, EU:C:1990:61, pkt 9). Jednakże w ramach niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym sąd odsyłający przedstawił pytanie, czy może mieć miejsce „dostawa towarów” w rozumieniu art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT, w sytuacji gdy miało miejsce samo przeniesienie własności towarów w sensie prawnym, w zamian za zapłatę odszkodowania, podczas gdy posiadacz władztwa ekonomicznego nad danym towarem pozostał ten sam. Szczególna cecha wynikająca z polskiego prawa administracyjnego, w ramach której w wypadku wywłaszczenia przez Skarb Państwa nieruchomości należących do miasta na prawach powiatu owe nieruchomości nadal pozostają pod zarządem tego samego podmiotu, reprezentowanego przez prezydenta, mogłaby bowiem pozbawić dane przeniesienie własności, przynajmniej częściowo, charakteru ekonomicznego, z tego względu, iż organ wywłaszczający nie został wyposażony w uprawnienie do rozporządzania spornymi rzeczami jak właściciel.
- 40 W tym względzie art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT odnosi się bowiem nie do przeniesienia prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel, jak ma to miejsce w ust. 1 tego artykułu, lecz w bardziej wyraźny sposób do przeniesienia własności tej rzeczy [w odniesieniu do art. 14 ust. 2 lit. b) zob. wyrok z dnia 4 października 2017 r., *Mercedes-Benz Financial Services UK*, C-164/16, EU:C:2017:734, pkt 31].
- 41 W konsekwencji, jak też stwierdził rzecznik generalny w pkt 53 opinii, dla celów art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT wystarczy przeniesienie prawa własności w rozumieniu formalnego tytułu prawnego do danej nieruchomości, aby taką transakcję uznać za podlegającą opodatkowaniu „dostawę towarów”, o ile pozostałe przesłanki przewidziane przez ten przepis są spełnione.
- 42 Po drugie, jeśli chodzi o ogólną przesłankę związaną z odpłatnym charakterem transakcji, zawartą w art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT, sąd odsyłający w zasadzie zadał pytanie, jaki związek istnieje między określeniem „odpłatna” zawartym w tym artykule, a pojęciem „odszkodowania” w rozumieniu art. 14 ust. 2 lit. a) tej dyrektywy, w sytuacji gdy odszkodowanie dla wywłaszczonej gminy jest wypłacane jedynie za pomocą wewnętrznego przeksięgowania.
- 43 W odniesieniu do odpłatnego charakteru rozważanej transakcji z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, iż fakt, że dostawa towarów jest dokonywana „odpłatnie” w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT, zakłada istnienie bezpośredniego związku pomiędzy dostarczonym towarem a otrzymanym wynagrodzeniem (zob. podobnie wyrok z dnia 7 października 2010 r., *Loyalty Management UK i Baxi Group*, C-53/09 i C-55/09, EU:C:2010:590, pkt 51 i przytoczone tam

orzecznictwo). Tego rodzaju bezpośredni związek istnieje tylko wtedy, gdy pomiędzy dostawcą a odbiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdyż cena otrzymana przez dostawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości dostarczonego towaru (zob. podobnie wyrok z dnia 11 maja 2017 r., Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo). Ponadto owo wynagrodzenie powinno stanowić wartość subiektywną, rzeczywiście otrzymaną i możliwą do wyrażenia w pieniądzu (zob. podobnie wyroki: z dnia 19 grudnia 2012 r., Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, pkt 44, 45 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 7 listopada 2013 r., Tulică i Plavoşin, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 44 Jak jednak zasadniczo stwierdził rzecznik generalny w pkt 61 opinii, pytanie, czy dla nastąpienia „wypłaty odszkodowania” w rozumieniu art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT, jest konieczne, aby taka wypłata spełniała wszystkie elementy składowe określenia „odpłatna”, o którym mowa w art. 2 ust. 1 lit. a) owej dyrektywy, jest pozbawione znaczenia ze względu na charakter *lex specialis* pierwszego z tych przepisów, jak wynika z pkt 36 niniejszego wyroku. Owe elementy składowe zostały bowiem wypracowane przez Trybunał nie w ramach wykładni art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT, lecz jej art. 2 ust. 1.
- 45 Z postanowienia odsyłającego wynika, że odszkodowanie sporne w postępowaniu głównym jest bezpośrednio związane z przeniesieniem własności nieruchomości Gminy na rzecz Skarbu Państwa. W tym względzie, pod warunkiem że wypłata tego odszkodowania faktycznie nastąpiła, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego, nie ma znaczenia, że owa wypłata nastąpiła w formie wewnętrznego przebiegowania w ramach tego samego budżetu.
- 46 Po trzecie, w odniesieniu do pozostałych przesłanek ogólnych zawartych w art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT, tzn. przesłanki miejsca dostawy towaru, statusu podatnika przysługującego podmiotowi takiemu jak Gmina oraz okoliczności, że podatnik działał „w takim charakterze”, przede wszystkim jest bezsporne, iż w niniejszym przypadku przesłanka związana z miejscem dostawy została spełniona, bowiem transakcja miała miejsce na terytorium państwa członkowskiego, czyli Polski.
- 47 Następnie przysługujący Gminie status podatnika VAT nie jest kwestionowany przez sąd odsyłający. Na mocy art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT „podatnikiem” jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności. Za „działalność gospodarczą” uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu.
- 48 Wreszcie, co do przesłanki działania „w charakterze podatnika” w chwili przeniesienia prawa własności nieruchomości na Skarb Państwa, kwestionowanego przez Gminę w oparciu o art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT, należy przypomnieć, iż Trybunał uznał już, że działalnością wykonywaną w charakterze organu władzy publicznej w rozumieniu tego przepisu jest działalność wykonywana przez podmioty prawa publicznego w ramach właściwego dla nich reżimu prawnego, z wyłączeniem tej działalności, która jest wykonywana przez nich na tych samych warunkach prawnych, co prywatni przedsiębiorcy (wyrok z dnia 16 września 2008 r., Isle of Wight Council i in., C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo). Do sądu odsyłającego należy ustalenie, czy warunek ten jest spełniony w rozpatrywanym przezeń sporze.
- 49 W odniesieniu do sprawy w postępowaniu głównym, jak wynika z pkt 15 niniejszego wyroku, własność nieruchomości należących do Gminy faktycznie została przeniesiona na Skarb Państwa w celu budowy drogi krajowej. Owo przeniesienie miało miejsce na mocy nakazu wydanego przez organ władzy publicznej, czyli Wojewodę Dolnośląskiego, który odrębną decyzją ustalił też należną Gminie kwotę odszkodowania.
- 50 Z tego wynika, z zastrzeżeniem zbadania przez sąd odsyłający, że trzy przesłanki zawarte w art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT są w niniejszym przypadku spełnione.

- 51 W świetle powyższych rozważań na zadane pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 2 ust. 1 lit. a) oraz art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stanowi transakcję podlegającą opodatkowaniu VAT przeniesienie własności nieruchomości należącej do podatnika VAT na rzecz Skarbu Państwa państwa członkowskiego, dokonane z mocy prawa i w zamian za zapłatę odszkodowania, w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, w której ta sama osoba reprezentuje zarazem organ wywłaszczający i wywłaszczaną gminę, i w której ta ostatnia nadal w praktyce zarządza daną nieruchomością, nawet jeżeli wypłata odszkodowania została dokonana tylko jako wewnętrzne przeksięgowanie w budżecie gminy.

W przedmiocie kosztów

- 52 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (siódma izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 2 ust. 1 lit. a) oraz art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że stanowi transakcję podlegającą opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej przeniesienie własności nieruchomości należącej do podatnika podatku od wartości dodanej na rzecz Skarbu Państwa państwa członkowskiego, dokonane z mocy prawa i w zamian za zapłatę odszkodowania, w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, w której ta sama osoba reprezentuje zarazem organ wywłaszczający i wywłaszczaną gminę, i w której ta ostatnia nadal w praktyce zarządza daną nieruchomością, nawet jeżeli wypłata odszkodowania została dokonana tylko jako wewnętrzne przeksięgowanie w budżecie gminy.

Rosas

Toader

Prechal

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 13 czerwca 2018 r.

Sekretarz
A. Calot Escobar

Prezes siódmej izby
A. Rosas