Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 25. februára 2021 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 2 ods. 1 písm. a) – Článok 9 ods. 1 – Článok 13 ods. 1 – Článok 14 ods. 1 a článok 14 ods. 2 písm. a) – Pojem ‚dodanie tovaru' – Zmena doživotného užívacieho práva k nehnuteľnosti na vlastnícke právo uskutočnená na základe zákona – Obec, ktorá vyberá poplatky za zmenu – Pojem ‚náhrada' – Pojem ‚zdaniteľná osoba konajúca ako taká' – Výnimka – Subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom a vykonávajú činnosti alebo transakcie ako orgány verejnej moci"

Vo veci C-604/19,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodský správny súd Vroclav, Poľsko) z 19. júna 2019 a doručený Súdnemu dvoru 9. augusta 2019, ktorý súvisí s konaním:

Gmina Wrocław,

proti

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory J.-C. Bonichot, sudcovia L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan a N. Jääskinen (spravodajca),

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– Gmina Wrocław, v zastúpení: E. Mroczko a T. Straszkiewicz, radcowie prawni,

– poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna, splnomocnený zástupca,

– Európska komisia, v zastúpení: J. Jokubauskaitė a M. Siekierzyńska, splnomocnené zástupkyne,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 3. septembra 2020,

vyhlásil tento

* Jazyk konania: poľština.

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 2 ods. 1 písm. a), článku 9 ods. 1, článku 13 ods. 1, ako aj článku 14 ods. 1 a článku 14 ods. 2 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Gmina Wrocław (obec Vroclav, Poľsko) a Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (riaditeľ národného daňového informačného úradu, Poľsko) (ďalej len „daňový úrad“) vo veci daňového výmeru adresovaného tejto obci, ktorý sa týka uvalenia dane z pridanej hodnoty (DPH) na poplatky, ktoré jej boli zaplatené z dôvodu zmeny doživotného užívacieho práva k nehnuteľnosti na vlastnícke právo.

Právny rámec

Právo Únie

3 Podľa článku 2 ods. 1 písm. a) smernice o DPH podlieha dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká.

4 Článok 9 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

„‚Zdaniteľná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

‚Ekonomická činnosť‘ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolaní. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.“

5 Článok 13 ods. 1 uvedenej smernice znie takto:

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

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

…“

6 Článok 14 smernice o DPH v odseku 1 stanovuje:

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

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

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

…“

Poľské právo

Poľský Občiansky zákonník

7 § 232 ods. 1 Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (zákon z 23. apríla 1964 – Občiansky zákonník) (Dz. U. z roku 1964, č. 16, položka 93), v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „Občiansky zákonník“), stanovuje:

„Pozemky tvoriace vlastníctvo štátu a nachádzajúce sa v administratívnych hraniciach mesta, štátne pozemky nachádzajúce sa mimo týchto hraníc, ale začlenené do územného plánu mesta a určené na dosiahnutie jeho hospodárskych cieľov, a pozemky tvoriace vlastníctvo územných samosprávnych celkov alebo ich združení možno poskytnúť na doživotné užívanie fyzickým a právnickým osobám.“

8 § 233 Občianskeho zákonníka znie:

„V medziach stanovených zákonom a pravidlami spoločenského života, ako aj zmluvou o doživotnom užívaní štátneho pozemku alebo pozemku územného samosprávneho celku alebo združenia územných samosprávnych celkov môže užívateľ užívať pozemok s vylúčením akejkoľvek inej osoby. V rovnakých medziach môže doživotný užívateľ disponovať svojím právom“.

9 § 234 tohto zákonníka stanovuje:

„Ustanovenia týkajúce sa prevodu vlastníctva k nehnuteľnostiam sa uplatňujú *mutatis mutandis* na prevod doživotného užívacieho práva k pozemku vo vlastníctve štátu, územného samosprávneho celku alebo združenia územných samosprávnych celkov.“

10 Podľa ustanovenia § 236 ods. 1 uvedeného zákonníka:

„Doživotné užívacie právo k pozemku patriacemu štátu, územnému samosprávnemu celku alebo združeniu územných samosprávnych celkov sa udeľuje na obdobie 99 rokov. Vo výnimočných prípadoch, keď hospodársky cieľ doživotného užívania nevyžaduje, aby bol pozemok poskytnutý na obdobie 99 rokov, obdobie môže byť kratšie, ale musí byť minimálne 40 rokov.“

11 § 238 Občianskeho zákonníka stanovuje:

„Doživotný užívateľ uhrádza počas trvania doživotného užívacieho práva ročný poplatok.“

Zákon o správe nehnuteľností

12 § 12a ods. 1 Ustawa o gospodarce nieruchomościami (zákon o správe nehnuteľností) z 21. augusta 1997 (Dz. U. z roku 2018, položka 2204), v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „zákon o správe nehnuteľností“), stanovuje:

„Sumy dlžné z dôvodu správy nehnuteľností, ktoré patria do súkromného práva a sú vyberané štátom, ktorý zastupuje starosta pri výkone svojich úloh verejnej správy alebo ministrom zodpovedným za výstavbu, plánovanie, urbanizmus a bývanie, môžu byť v plnej výške alebo sčasti predmetom odkúpenia alebo ich platba môže byť odložená alebo rozložená na splátky.“

13 § 27 zákona o správe nehnuteľností znie takto:

„Predaj nehnuteľnosti alebo udelenie doživotného užívacieho práva k pozemku musí byť predmetom zmluvy uzavretej vo forme notárskej zápisnice. Udelenie práva na doživotné užívanie pozemku a prevod tohto práva zmluvou sa musia zapísať do katastra nehnuteľností.“

14 § 32 ods. 1 a od. 2 tohto zákona stanovuje:

„1. Pozemok zaťažený doživotným užívacím právom možno predať len doživotnému užívateľovi…

2. Ku dňu uzavretia kúpnej zmluvy na pozemok predtým zriadené právo na doživotné užívanie automaticky zaniká. …“

15 § 69 uvedeného zákona stanovuje:

„Cena pozemku predaného doživotnému užívateľovi zahŕňa sumu rovnajúcu sa hodnote doživotného užívania tohto pozemku ku dňu predaja.“

16 § 71 ods. 1 tohto zákona znie:

„Za poskytnutie doživotného užívania pozemku sa platí prvý poplatok a ročný poplatok.“

17 Podľa § 72 ods. 1 zákona o správe nehnuteľností sa dlžné poplatky za doživotné užívacie právo vypočítajú ako percento z ceny pozemku, ktorá je podľa § 67 ods. 1 tohto zákona určená podľa hodnoty pozemku. § 72 ods. 3 bod 4 uvedeného zákona spresňuje, že v prípade nehnuteľného majetku poskytnutého na doživotné užívanie na účely bývania sadzba ročného poplatku dlžného z titulu doživotného užívania predstavuje 1 % z ceny pozemku.

Zákon o DPH

18 § 5 ods. 1 bod 1 ustawa o podatku od towarów i usług (zákon o dani z pridanej hodnoty) z 11. marca 2004 (Dz. U. z roku 2004, č. 54, položka 535, ďalej len „zákon o DPH“) stanovuje:

„Dani z pridanej hodnoty podliehajú…: dodávky tovaru a poskytovanie služieb uskutočnené za protihodnotu na vnútroštátnom území.“

19 § 7 ods. 1 zákona o DPH znie:

„Za dodanie tovaru podľa § 5 ods. 1 bodu 1 sa považuje prevod práva nakladať s tovarom ako vlastník, vrátane:

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

…

(6) priznania doživotného užívacieho práva k pozemkom.“

Zákon o zmene

20 § 1 ods. 1 ustawa o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na tomtole mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów (zákon o zmene doživotného užívacieho práva k pozemkom zastavaným na účely bývania na vlastnícke právo k týmto pozemkom) z 20. júla 2018 (Dz. U. z roku 2018, položka 1716, ďalej len „zákon o zmene“), stanovuje:

„Doživotné užívacie právo k pozemkom zastavaným na účely bývania sa k 1. januáru 2019 mení na vlastnícke právo k týmto pozemkom.“

21 § 4 ods. 1 bod 3 zákona o zmene znie:

„Osvedčenie o zmene (ďalej len ‚osvedčenie‘) vydané… príslušným starostom (starosta obce, primátor), okresnou radou alebo radou vojvodstva – v prípade, že pozemky patria do územného samosprávneho celku – je základom zápisu vlastníckeho práva do katastra nehnuteľností.“

22 Odsek 2 bod 1 tohto paragrafu spresňuje, že orgány uvedené v odseku 1 uvedeného paragrafu musia vystaviť osvedčenie z úradnej povinnosti v lehote nepresahujúcej dvanásť mesiacov odo dňa zmeny. Podľa odseku 4 toho istého paragrafu osvedčenie potvrdzuje zmenu a uvádza povinnosť platiť ročný poplatok za zmenu, ako aj výšku tohto poplatku a okamih jeho splatnosti.

23 § 5 ods. 1 tohto zákona stanovuje:

„Súd zapíše z úradnej povinnosti vlastnícke právo k pozemkom a platobné nároky do katastra nehnuteľností.“

24 § 6 ods. 1 uvedeného zákona stanovuje, že nový vlastník môže namietať proti informáciám uvedeným v osvedčení podľa § 4 tohto zákona. Žiadosť podaná podľa tohto konania vedie k tomu, že v správnom rozhodnutí sa stanoví výška a lehota na zaplatenie poplatku za zmenu.

25 § 7 zákona o zmene stanovuje:

„1. Na základe zmeny nový vlastník pozemku zaplatí súčasnému vlastníkovi pozemku poplatok.

2. Výška poplatku sa rovná výške ročného poplatku dlžného z titulu doživotného užívania v deň zmeny.

…

6. Tento poplatok sa platí počas obdobia 20 rokov odo dňa zmeny.

7. Vlastník pozemku môže kedykoľvek v priebehu obdobia, počas ktorého je povinný platiť poplatok, písomne informovať príslušný orgán o svojom úmysle zaplatiť zostatok jednorazovo (jednorazový poplatok). Výška jednorazového poplatku zodpovedá poplatku za rok, počas ktorého je vyjadrený zámer zaplatiť jednorazový poplatok, vynásobeného počtom rokov zostávajúcich do uplynutia obdobia [20 rokov].“

26 Podľa znenia § 12 ods. 2 tohto zákona:

„Ustanovenia § 12a zákona o správe nehnuteľností sa uplatňujú *mutatis mutandis* na poplatky a jednorazové poplatky.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

27 Obec Vroclav je územný samosprávny celok zaregistrovaný ako zdaniteľná osoba na účely DPH, ktorý bol vlastníkom nehnuteľností zaťažených trvalým užívaním v zmysle poľského práva.

28 Podľa ustanovení poľského Občianskeho zákonníka doživotné užívacie právo pozostáva z priznania práva na užívanie pozemku, ktorého vlastníkom je štát, územný samosprávny celok alebo združenie územných samosprávnych celkov, doživotnému užívateľovi, ktorý môže užívať pozemok a disponovať svojím právom s vylúčením všetkých ostatných osôb. Doživotní užívatelia môžu byť fyzické alebo právnické osoby. V rámci doživotného užívania sú pozemky v zásade poskytnuté užívateľovi na obdobie 99 rokov, ktoré vo výnimočných prípadoch možno skrátiť, avšak toto obdobie nemôže byť kratšie ako 40 rokov. Doživotný užívateľ platí počas trvania doživotného užívania vlastníkovi pozemku ročný poplatok.

29 Podľa § 72 ods. 1 zákona o správe nehnuteľností sa poplatky dlžné za doživotné užívanie vypočítajú ako percento z ceny dotknutého pozemku, ktorá je podľa § 67 ods. 1 tohto zákona určená podľa hodnoty daného pozemku. § 72 ods. 3 bod 4 uvedeného zákona stanovuje, že v prípade nehnuteľného majetku poskytnutého na účely bývania predstavuje výška ročného poplatku dlžného z titulu doživotného užívania 1 % ceny predmetného pozemku.

30 Podľa § 5 ods. 1 bodu 1 a § 7 ods. 1 bodu 6 zákona o DPH priznanie doživotného užívacieho práva k pozemkom predstavuje dodávku tovaru, a teda ročné poplatky hradené užívateľom majú podliehať DPH.

31 Podľa zákona o zmene sa doživotné užívacie právo k pozemkom zastavaným na účely bývania mení 1. januára 2019 na vlastnícke právo k týmto pozemkom.

32 Podľa § 7 zákona o zmene musia doživotní užívatelia, ktorí sa stali vlastníkmi, platiť verejnému subjektu, ktorý bol vlastníkom predmetného pozemku, poplatok za zmenu. Tento poplatok sa platí každoročne k 31. marcu počas obdobia 20 rokov odo dňa zmeny doživotného užívacieho práva k nehnuteľnosti na vlastnícke právo. Tento paragraf spresňuje, že výška uvedeného poplatku sa rovná sume ročného poplatku, ktorý sa platí za doživotné užívanie ku dňu tejto zmeny. Okrem toho nový vlastník môže kedykoľvek počas obdobia, počas ktorého je povinný platiť poplatok za zmenu, písomne informovať príslušný orgán o svojom zámere zaplatiť zostatok jednorazovo.

33 Okrem toho § 6 ods. 1 zákona o zmene stanovuje, že nový vlastník pozemku môže napadnúť výšku poplatku za zmenu a dĺžku obdobia, počas ktorého sa tento poplatok musí platiť, a to podaním žiadosti príslušnému orgánu. Žiadosť podaná podľa tohto konania vedie k tomu, že v správnom rozhodnutí sa stanoví výška a lehota na zaplatenie poplatku za zmenu.

34 Dňa 5. januára 2019 obec Vroclav požiadala daňový orgán o vydanie daňového stanoviska týkajúceho sa uplatnenia DPH na poplatky, ktoré jej prináležia podľa zákona o zmene.

35 Uvedená obec tvrdí, že poplatky zaplatené novými vlastníkmi pozemkov podľa uvedeného zákona o zmene nepodliehajú DPH.

36 Naopak, daňový orgán vo svojom daňovom stanovisku z 15. januára 2019 tvrdí, že poplatky, ktoré prináležia uvedenej obci Vroclav podľa zákona o zmene, podliehajú DPH ako zostatok sumy dlžnej na základe zriadenia práva na doživotné užívanie predmetných pozemkov, pretože pri výbere týchto poplatkov táto obec koná ako zdaniteľná osoba na účely DPH a nie ako orgán verejnej moci.

37 Obec Vroclav podala proti uvedenému daňovému stanovisku žalobu na Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodský správny súd Vroclav, Poľsko).

38 Vnútroštátny súd sa v prvom rade pýta, či by sa zmena práva na doživotné užívanie k nehnuteľnosti na vlastnícke právo, ku ktorej došlo na základe zákona o zmene bez toho, aby zmluvné strany vyjadrili vôľu uskutočniť túto zmenu, mala považovať za transakciu uvedenú v článku 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH, teda za prevod vlastníctva majetku za náhradu na základe zákona. Tento súd sa konkrétne pýta, či poplatok za zmenu možno vzhľadom na jeho charakteristiky považovať za „náhradu“ v zmysle tohto článku. Vnútroštátny súd sa domnieva, že vo veci, ktorú prejednáva, ide o takýto prípad, a teda že zmena doživotného užívacieho práva k nehnuteľnosti na vlastnícke právo predstavuje dodanie tovaru v zmysle článku 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH.

39 V druhom rade uvedený súd uvádza, že ak by nebolo možné usudzovať, že ide o dodanie tovaru v zmysle uvedeného ustanovenia, bolo by potrebné skúmať kvalifikáciu právneho úkonu vo veci samej ako dodanie tovaru v zmysle článku 14 ods. 1 smernice o DPH.

40 V treťom rade sa vnútroštátny súd pýta, či obec Vroclav v prejednávanej veci koná ako zdaniteľná osoba na účely DPH, ako to tvrdí daňový orgán, alebo prípadne, či sa na túto obec vzťahuje výnimka z povinnosti platiť DPH stanovená v článku 13 ods. 1 prvom pododseku smernice o DPH. Tento súd sa domnieva, že za okolností prejednávanej veci uvedená obec vykonáva činnosť ako subjekt, ktorý sa spravuje verejným právom, a v súlade s ustanoveniami zákona o zmene vykonáva v podstate len úlohy administratívnej povahy. Vnútroštátny súd zdôrazňuje, že samotná zmena doživotného užívacieho práva k nehnuteľnosti na vlastnícke právo sa naopak uskutočňuje výlučne na základe zákona bez toho, aby bolo možné vyjednávať o podmienkach uskutočnenia tejto zmeny alebo o podmienkach platenia poplatkov za túto zmenu, a že obec Vroclav nemôže prijať žiadne opatrenia, ktoré by mohli mať vplyv na osobnú, vecnú alebo hospodársku pôsobnosť uvedenej zmeny.

41 Za týchto okolností Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodský správny súd Vroclav, Poľsko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

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

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

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

O skrátenom konaní

42 Vnútroštátny súd vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania navrhol, aby Súdny dvor prejednal vec v skrátenom konaní podľa článku 105 ods. 1 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora. Na podporu svojho návrhu tento súd uviedol, že nedostatok právnej istoty, pokiaľ ide o podmienky zdanenia poplatkov dlžných za zmenu doživotného užívacieho práva k nehnuteľnosti na vlastnícke právo, predstavuje zásah do rozpočtovej bezpečnosti a môže poškodzovať veľký počet dotknutých poľských občanov.

43 Podľa článku 105 ods. 1 rokovacieho poriadku môže predseda Súdneho dvora na návrh vnútroštátneho súdu alebo výnimočne i bez návrhu, ak si povaha veci vyžaduje jej prejednanie bez zbytočného odkladu, po vypočutí sudcu spravodajcu a generálneho advokáta rozhodnúť, že prejudiciálne konanie prebehne v skrátenom konaní odchylne od ustanovení uvedeného rokovacieho poriadku.

44 V prejednávanej veci predseda Súdneho dvora rozhodol 10. októbra 2019 po vypočutí sudcu spravodajcu a generálneho advokáta o zamietnutí návrhu vnútroštátneho súdu uvedeného v bode 42 tohto rozsudku.

45 Toto rozhodnutie bolo odôvodnené skutočnosťou, že dôvody uvádzané vnútroštátnym súdom nemohli preukázať, že podmienky stanovené v článku 105 ods. 1 rokovacieho poriadku boli v prejednávanej veci splnené (pozri analogicky rozsudok zo 16. júla 2020, Addis, C-517/17, EU:C:2020:579, bod 42).

46 Podľa ustálenej judikatúry totiž platí, že na preukázanie kritéria naliehavosti v zmysle článku 105 ods. 1 rokovacieho poriadku sa nestačí odvolávať len na hospodárske záujmy, a to akokoľvek dôležité a legitímne (uznesenie predsedu Súdneho dvora z 2. septembra 2015, Leonmobili a Leone, C-353/15, neuverejnené, EU:C:2015:552, bod 8), alebo na riziko hospodárskej straty alebo hospodársky citlivý charakter veci samej (uznesenie predsedu Súdneho dvora z 29. januára 2014, E., C-436/13, neuverejnené, EU:C:2014:95, bod 27).

47 Okrem toho ani veľký počet vecí, ktorých konanie je prerušené až do vydania rozhodnutia Súdneho dvora o tomto návrhu na začatie prejudiciálneho konania, nemôže sám osebe predstavovať výnimočnú okolnosť, ktorá by mohla odôvodniť použitie skráteného konania (pozri v tomto zmysle uznesenia predsedu Súdneho dvora z 8. marca 2012, P, C-6/12, neuverejnené, EU:C:2012:135, bod 8; uznesenie predsedu Súdneho dvora z 31. marca 2014, Indėlių ir investicijų draudimas a Nemaniūnas, C-671/13, neuverejnené, EU:C:2014:225, bod 10, a z 28. novembra 2017, Di Girolamo, C-472/17, neuverejnené, EU:C:2017:932, bod 15).

O prejudiciálnych otázkach

O prvej a druhej otázke

48 Svojou prvou a druhou otázkou, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 14 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že zmena doživotného užívacieho práva k nehnuteľnosti na vlastnícke právo stanovená podľa vnútroštátnej právnej úpravy za úhradu poplatku predstavuje dodanie tovaru v zmysle odseku 2 písm. a) tohto článku, alebo subsidiárne v zmysle odseku 1 tohto článku.

49 Na úvod je potrebné pripomenúť, že smernicou o DPH vznikol spoločný systém DPH, ktorý je založený najmä na jednotnej definícii zdaniteľných transakcií (rozsudok z 13. júna 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, bod 30 a citovaná judikatúra).

50 Podľa článku 2 ods. 1 písm. a) uvedenej smernice podlieha DPH dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká.

51 Článok 14 ods. 1 smernice o DPH definuje „dodanie tovaru“ ako prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ.

52 V tejto súvislosti v súlade s ustálenou judikatúrou sa pojem „dodanie tovaru“ uvedený v článku 14 ods. 1 smernice o DPH nevzťahuje na prevod vlastníctva spôsobmi stanovenými uplatniteľnou vnútroštátnou úpravou, ale zahŕňa všetky prevody hmotného majetku jednou stranou, ktorá poskytne

druhej strane oprávnenie nakladať s týmto majetkom tak, ako by bola jeho vlastníkom (rozsudok z 15. mája 2019, Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412, bod 27 a citovaná judikatúra).

53 Rovnako článok 14 ods. 2 písm. a) uvedenej smernice stanovuje, že okrem transakcie uvedenej v odseku 1 tohto článku sa za „dodanie tovaru“ považuje prevod vlastníctva majetku za náhradu, a to na základe príkazu vydaného orgánom verejnej moci alebo v jeho mene, alebo na základe zákona.

54 V tejto súvislosti, aj keď článok 14 ods. 1 smernice o DPH vymedzuje pojem „dodanie tovaru“ vo všeobecnosti, z doslovného výkladu odseku 2 tohto článku, a najmä z výrazu „okrem transakcie uvedenej v odseku 1“, možno vyvodiť, že tento odsek 2 sa vzťahuje na ďalšie transakcie, ktoré sa považujú za „dodanie tovaru“, ale majú iné vlastnosti ako transakcie uvedené v článku 14 ods. 1 tejto smernice. Konkrétne definícia transakcií uvedených v článku 14 ods. 2 písm. a) uvedenej smernice neobsahuje nijaký odkaz na „právo nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ“, ktoré je uvedené v článku 14 ods. 1 tej istej smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. júna 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, bod 35). Naopak článok 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH výslovne odkazuje na prevod vlastníctva tohto tovaru (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. júna 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, bod 40).

55 Zo znenia a systematiky článku 14 smernice o DPH teda vyplýva, že odsek 2 tohto článku predstavuje v porovnaní so všeobecnou definíciou uvedenou v odseku 1 tohto článku *lex specialis*, ktorého podmienky uplatnenia majú samostatnú povahu vo vzťahu k podmienkam uplatnenia tohto odseku 1 (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. júna 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, bod 36).

56 Nato, aby išlo o kvalifikáciu ako „dodanie tovaru“ v zmysle článku 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH, tak musia byť splnené tri kumulatívne podmienky. Najskôr musí dôjsť k prevodu vlastníckeho práva. Následne sa tento prevod musí vykonať na základe príkazu vydaného orgánom verejnej moci alebo v jeho mene, alebo na základe zákona. Nakoniec musí dôjsť k zaplateniu náhrady (rozsudok z 13. júna 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, bod 37).

57 V prejednávanej veci, pokiaľ ide o prvé dve podmienky uvedené v predchádzajúcom bode tohto rozsudku, z informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom vyplýva, že je nesporné, že zmena doživotného užívacieho práva k nehnuteľnosti na vlastnícke právo, na základe ktorej došlo k prevodu vlastníckeho práva obce Vroclav na pôvodných doživotných užívateľov a súčasných vlastníkov pozemkov, treba kvalifikovať ako prevod vlastníckeho práva v zmysle článku 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH. Okrem toho je nesporné, že k tejto zmene došlo podľa zákona.

58 Pokiaľ ide o otázku, či k zmene doživotného užívacieho práva k nehnuteľnosti na vlastnícke právo došlo „za náhradu“ v zmysle článku 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH, treba v prvom rade konštatovať, že výraz „za náhradu“ na základe tohto ustanovenia smernice o DPH musí mať pri neexistencii akéhokoľvek odkazu na vnútroštátne právo členských štátov autonómnu a jednotnú definíciu, vlastnú pre právo Únie, pričom musí zohľadňovať najmä charakter uvedeného ustanovenia ako *lex specialis*, ako vyplýva z bodu 55 tohto rozsudku. Obsah tohto výrazu teda nemôže závisieť od zmyslu a rozsahu, ktorý má vo vnútroštátnych právnych poriadkoch členských štátov.

59 V tejto súvislosti z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že na to, aby išlo o „náhradu“ v zmysle článku 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH, je irelevantné, a to vzhľadom na povahu *lex specialis* tohto ustanovenia, že takáto náhrada spĺňa všetky podstatné znaky pojmu dodanie tovaru za „protihodnotu“ uvedeného v článku 2 ods. 1 písm. a) tejto smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. júna 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, bod 44).

60 V druhom rade treba zdôrazniť, že znenie článku 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH odkazuje na „náhradu“ bez toho, aby stanovilo podmienky týkajúce sa povahy alebo výšky tejto náhrady.

61 V treťom rade z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že na účely určenia, či je splnená podmienka týkajúca sa vyplatenia náhrady, treba len zistiť, či je náhrada, o ktorú ide vo veci samej, priamo spojená s prevodom vlastníctva a následne, či k jej vyplateniu skutočne došlo, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. júna 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, bod 45).

62 V prejednávanej veci zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že povinnosť zaplatiť poplatok za zmenu vyplýva zo zákona v deň, keď sa uskutoční zmena doživotného užívacieho práva k nehnuteľnosti na vlastnícke právo, a že výška tohto poplatku sa rovná výške ročného poplatku za doživotné užívanie nehnuteľnosti v deň tejto zmeny, pričom uvedený poplatok sa platí počas 20 rokov. Podľa údajov poskytnutých vnútroštátnym súdom sa ročné poplatky za doživotné užívanie vypočítavajú ako percentuálny podiel z ceny pozemku. Poplatky za zmenu, o ktoré ide vo veci samej, sú teda priamo spojené s prevodom vlastníctva, pričom ich skutočné zaplatenie musí overiť vnútroštátny súd.

63 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na prvú a druhú prejudiciálnu otázku odpovedať tak, že článok 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že zmena doživotného užívacieho práva k nehnuteľnosti na vlastnícke právo stanovená podľa vnútroštátnej právnej úpravy za úhradu poplatku predstavuje dodanie tovaru v zmysle tohto ustanovenia.

O tretej otázke

64 Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má smernica o DPH vykladať v tom zmysle, že obec pri zmene doživotného užívacieho práva k nehnuteľnosti na vlastnícke právo stanovenej podľa vnútroštátnej právnej úpravy za úhradu poplatku koná ako zdaniteľná osoba v zmysle článku 9 ods. 1 tejto smernice alebo ako subjekt, ktorý sa spravuje verejným právom, v zmysle článku 13 ods. 1 uvedenej smernice.

65 Na účely odpovede na túto otázku treba na úvod posúdiť, či zmena doživotného užívacieho práva k nehnuteľnosti na vlastnícke právo za úhradu poplatku predstavuje „ekonomickú činnosť“ v zmysle článku 9 ods. 1 smernice o DPH.

66 Uplatnenie článku 13 ods. 1 smernice o DPH vyžaduje predchádzajúce konštatovanie ekonomickej povahy predmetnej činnosti. Ak je preukázaná existencia ekonomickej činnosti v zmysle článku 9 ods. 1 druhého pododseku tejto smernice, treba preskúmať uplatniteľnosť výnimky týkajúcej sa subjektov, ktoré sa spravujú verejným právom, stanovenej v článku 13 ods. 1 prvom pododseku uvedenej smernice (pozri analogicky rozsudky z 29. septembra 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, bod 30; z 29. októbra 2015, Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, bod 31, a z 13. júna 2018, Gmina Wrocław, C-665/16, EU:C:2018:431, bod 47).

O „ekonomickej“ povahe činnosti

67 Pojem „ekonomická činnosť“ je definovaný v článku 9 ods. 1 druhom pododseku smernice o DPH tak, že zahŕňa každú činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby, a predovšetkým transakcie, ktoré zahŕňajú „využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe“.

68 Pokiaľ ide o pojem „využívanie“ v zmysle článku 9 ods. 1 druhého pododseku smernice o DPH, z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že tento pojem sa v súlade s požiadavkami zásady neutrality spoločného systému DPH vzťahuje na všetky plnenia bez ohľadu na ich právnu formu, ktoré smerujú k získaniu príjmu z predmetného majetku na pokračujúcom základe (rozsudky zo 6. októbra 2009, SPÖ Landesorganisation Kärnten, C-267/08, EU:C:2009:619, bod 20 a citovaná judikatúra, ako aj z 2. júna 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, bod 24 a citovaná judikatúra).

69 Analýza znenia článku 9 ods. 1 smernice o DPH, ktorá poukazuje na rozsah pôsobnosti pojmu „ekonomická činnosť“, spresňuje tiež objektívny charakter tohto pojmu v tom zmysle, že činnosť je posudzovaná sama osebe nezávisle od jej cieľov alebo jej výsledkov [pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. júna 2019, IO (DPH – Činnosť člena dozornej rady), C-420/18, EU:C:2019:490, bod 31 a citovanú judikatúru].

70 V prejednávanej veci bude potrebné zohľadniť najmä skutočnosť, že obec Vroclav ako protihodnotu za zmenu doživotného užívacieho práva k nehnuteľnosti na vlastnícke právo vyberá od pôvodných doživotných užívateľov poplatok, ktorý sa v zásade platí počas obdobia 20 rokov odo dňa tejto zmeny. Rovnako za predpokladu, že tento poplatok je zaplatený vo forme jednorazového poplatku, tento poplatok zodpovedá poplatku dlžnému za rok, počas ktorého bol prejavený úmysel zaplatiť ho jednorazovo, vynásobenému počtom rokov zostávajúcich až do uplynutia obdobia 20 rokov vypočítaného odo dňa uvedenej zmeny.

71 Takéto skutočnosti, ktoré musí overiť vnútroštátny súd, umožňujú dospieť k záveru, že zmena doživotného užívacieho práva k nehnuteľnosti na vlastnícke právo umožňuje obci Vroclav získavať z neho príjmy na pokračujúcom základe a že v dôsledku toho táto transakcia predstavuje „ekonomickú činnosť“ v zmysle článku 9 ods. 1 smernice o DPH.

72 V tejto súvislosti nie je podstatné, že sa táto zmena doživotného užívacieho práva k nehnuteľnosti na vlastnícke právo uskutoční podľa zákona a že výška poplatku za zmenu bola stanovená týmto istým zákonom s prihliadnutím na potrebu dodržania potrebného účinku článku 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH.

73 Rovnako okolnosť, že obec Vroclav nepodnikla žiadne aktívne kroky na účely zmeny doživotného užívacieho práva k nehnuteľnosti na vlastnícke právo, keďže k tejto transakcii dochádza zo zákona, nemôže sama osebe viesť k záveru, že táto zmena nespadá do rámca využívania hmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe v zmysle článku 9 ods. 1 druhého pododseku smernice o DPH.

74 Z judikatúry Súdneho dvora totiž nemožno vyvodiť, že podniknutie aktívnych krokov na predaj nehnuteľnosti predstavuje nevyhnutnú podmienku na to, aby sa činnosť mohla považovať za činnosť vykonávanú na účely získania príjmu na pokračujúcom základe, a mohla sa teda kvalifikovať ako „ekonomická“ [pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. júna 2019, IO (DPH – Činnosť člena dozornej rady), C-420/18, EU:C:2019:490, bod 29 a citovanú judikatúru).

75 Treba dodať, že takáto podmienka by nebola v súlade ani s nevyhnutným dodržiavaním potrebného účinku článku 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH, ktorý už z definície odkazuje na prevod vlastníckeho práva k majetku, ku ktorému došlo v dôsledku príkazu vydaného orgánom verejnej moci, alebo v jeho mene alebo na základe zákona.

O výkone činnosti ako orgán verejnej moci

76 Pokiaľ ide o otázku, či v prípade, o aký ide vo veci samej, sa má obec Vroclav považovať za zdaniteľnú osobu, ktorá koná ako taká v zmysle článku 9 ods. 1 smernice o DPH, alebo ako orgán verejnej moci v zmysle článku 13 ods. 1 prvého pododseku tejto smernice, treba na úvod pripomenúť, že odchylne od tohto všeobecného pravidla určovania zdaniteľných osôb upraveného v článku 9 ods. 1 uvedenej smernice článok 13 ods. 1 tejto istej smernice vylučuje obce z postavenia zdaniteľných osôb v súvislosti s ekonomickými činnosťami alebo transakciami, na ktorých sa zúčastňujú ako orgány verejnej moci, okrem prípadu, že by zaobchádzanie s nimi ako s nezdaniteľnými osobami viedlo k závažnému narušeniu hospodárskej súťaže (rozsudok z 29. septembra 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, bod 29 a citovaná judikatúra).

77 Toto ustanovenie treba ako odchýlku od všeobecného pravidla uplatňovania DPH na všetky ekonomické činnosti vykladať reštriktívne (uznesenie z 20. marca 2014, Gmina Wrocław, C-72/13, neuverejnené, EU:C:2014:197, bod 19 a citovaná judikatúra).

78 Podľa ustálenej judikatúry zo samotného znenia uvedeného ustanovenia vyplýva, že na to, aby sa uplatnilo pravidlo o nezdaňovaní, musia byť kumulatívne splnené dve podmienky, a to, že predmetné činnosti musia byť na jednej strane vykonávané subjektom, ktorý sa spravuje verejným právom, a na druhej strane tento subjekt musí konať v postavení orgánu verejnej moci. Pokiaľ ide o túto poslednú podmienku, rozsah nezdaňovania subjektov, ktoré sa spravujú verejným právom, možno určiť na základe spôsobu výkonu predmetných činností. Činnosti vykonávané orgánmi verejnej moci v zmysle článku 13 ods. 1 prvého pododseku smernice o DPH sú teda činnosťami vykonávanými subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, v rámci právneho režimu, ktorý je pre ne osobitný, s výnimkou činností, ktoré vykonávajú za rovnakých právnych podmienok ako súkromné hospodárske subjekty (uznesenie z 20. marca 2014, Gmina Wrocław, C-72/13, neuverejnené, EU:C:2014:197, bod 19 a citovaná judikatúra).

79 Súdny dvor tiež spresnil, že predmet alebo cieľ predmetných činností je v tejto súvislosti irelevantný a že skutočnosť, že výkon tejto činnosti zahŕňa uplatnenie právomocí orgánu verejnej moci, umožňuje prijať záver, že táto činnosť podlieha režimu verejného práva (rozsudok z 29. októbra 2015, Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, bod 70 a citovaná judikatúra).

80 Pokiaľ ide konkrétne o prvú z dvoch podmienok stanovených v článku 13 ods. 1 smernice o DPH na to, aby sa uplatnilo pravidlo o nezdaňovaní, niet pochýb o tom, že obec Vroclav je subjektom, ktorý sa spravuje verejným právom.

81 Je však ešte potrebné, aby druhá podmienka stanovená uvedeným ustanovením bola splnená, a to že od DPH sú oslobodené len činnosti vykonávané subjektom, ktorý sa spravuje verejným právom, konajúcim v postavení orgánu verejnej moci.

82 V prejednávanej veci sa však s výhradou overenia vnútroštátnym súdom zdá, že viaceré skutočnosti naznačujú, že v rámci zmeny doživotného užívacieho práva k nehnuteľnosti na vlastnícke právo obec Vroclav neuplatňuje právomoci orgánu verejnej moci.

83 Okrem toho sa zdá, že obec Vroclav, ktorá vykonáva opatrenia prijaté vnútroštátnym zákonodarcom, nemá rozhodovaciu právomoc, pokiaľ ide o osobnú pôsobnosť takejto zmeny a spôsob jej uplatňovania.

84 Zdá sa, že podľa zákona o zmene spočíva úloha obce Vroclav najmä v overení skutkových okolností, vydaní osvedčenia potvrdzujúceho zmenu doživotného užívacieho práva k nehnuteľnosti na vlastnícke právo a v informovaní nového vlastníka o povinnosti platiť poplatok za zmenu. Ako zdôraznila generálna advokátka najmä v bode 61 svojich návrhov, tento poplatok, ktorý majú platiť pôvodní doživotní užívatelia, neurčuje obec Vroclav ako orgán verejnej moci v rámci správneho konania a na základe osobitného verejnoprávneho režimu, ktorý je pre ňu špecifický.

85 Z vyššie uvedeného vyplýva, že s výhradou overení, ktoré prináleží vykonať vnútroštátnemu súdu, nemožno činnosti vykonávané obcou Vroclav v rámci zmeny doživotného užívacieho práva k nehnuteľnosti na vlastnícke právo, hoci majú ekonomickú povahu, považovať za činnosti, ktoré zahŕňajú použitie právomocí orgánu verejnej moci.

86 Vzhľadom na vyššie uvedené treba na tretiu prejudiciálnu otázku odpovedať tak, že smernica o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že pri zmene doživotného užívacieho práva k nehnuteľnosti na vlastnícke právo, stanovenej podľa vnútroštátnej právnej úpravy za úhradu poplatku obci vlastniacej

nehnuteľnosť, ktorý jej umožňuje získať príjem na pokračujúcom základe, táto obec, s výhradou overenia, ktoré prináleží vykonať vnútroštátnemu súdu, koná ako zdaniteľná osoba v zmysle článku 9 ods. 1 tejto smernice, a nie ako orgán verejnej moci v zmysle článku 13 ods. 1 uvedenej smernice.

O trovách

87 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

1. **Článok 14 ods. 2 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že zmena doživotného užívacieho práva k nehnuteľnosti na vlastnícke právo stanovená podľa vnútroštátnej právnej úpravy za úhradu poplatku predstavuje dodanie tovaru v zmysle tohto ustanovenia.**

2. **Smernica 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že pri zmene doživotného užívacieho práva k nehnuteľnosti na vlastnícke právo, stanovenej podľa vnútroštátnej právnej úpravy za úhradu poplatku obci vlastniacej nehnuteľnosť, ktorý jej umožňuje získať príjem na pokračujúcom základe, táto obec, s výhradou overenia, ktoré prináleží vnútroštátnemu súdu, koná ako zdaniteľná osoba v zmysle článku 9 ods. 1 tejto smernice, a nie ako orgán verejnej moci v zmysle článku 13 ods. 1 uvedenej smernice.**

Podpisy