



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MICHAL BOBEK
prednesené 22. februára 2018¹

Vec C-665/16

**Minister Finansów
proti
Gmina Wrocław**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – Zdaniteľné plnenia – Článok 2 ods. 1 písm. a) – Dodanie tovaru za protihodnotu – Článok 14 ods. 2 písm. b) – Prevod vlastníctva majetku za náhradu na základe príkazu vydaného orgánom verejnej moci – Vyvlastnenie obecnej nehnuteľnosti“

I. Úvod

1. Podľa rímskej mytológie bol Janus bohom začiatkov a koncov, dverí, priechodov, brán, ale v predklasickom období podľa všetkého aj tvorby, vojny, vodných zdrojov a slnka.² Okrem ťažkostí s rozdeľovaním kompetencií (ktoré sú právnikovi EÚ dobre známe), s ktorými mali problémy aj rímski bohovia, ktorých moc sa počas storočí menila, sa u Janusa vyskytuje ešte jedna zvláštnosť, ktorú si ľudia pamätajú aj dnes: to, že zvykol byť zobrazovaný s dvoma tvármi.

2. Na rozdiel od boha s jednou hlavou a dvoma tvármi sa prejednávacia vec týka jednej tváre, ale na dvoch rozdielnych hlavách. To je v podstate jadrom sporu v oblasti dane z pridanej hodnoty (DPH) v tomto prípade: podľa poľského práva má starosta obce Wrocław dve odlišné roly. Na jednej strane je výkonným orgánom (samosprávnej) Gmina Wrocław (obce Wrocław, Poľsko). Na strane druhej koná vo veciach (zhora nadol) štátnej správy ako zástupca štátnej pokladnice.

3. Duálne funkcie niektorých orgánov regionálnej správy, ktoré v závislosti od konkrétnych úloh vystupujú buď ako samospráva, alebo štátna správa, nie sú najmä v strednej Európe ničím novým. Novinkou v kontexte prejednávanej veci je však to, ako posúdiť tento postup na účely DPH v situáciách, keď ten istý orgán, v tomto prípade starosta Wrocławu, vystupuje v konkrétnej situácii vyvlastnenia nehnuteľnosti na oboch koncoch transakcie, ale koná v dvoch rozdielnych úlohách. Okrem toho po formálnom prevode vlastníckeho práva z obce Wrocław na štátnu pokladnicu je predmetný majetok v skutočnosti aj naďalej spravovaný tým istým orgánom: starostom Wrocławu.

¹ Jazyk prednesu: angličtina.

² Pozri napríklad ROSCHER, W. H. (ed.): *Ausführliches Lexikon der Griechischen und Römischen Mythologie*. Leipzig: Verlag von B. G. Teubner, 1890 – 1897, 2. zv., s. 29 až 41; alebo SMITH, W. (ed.): *Dictionary of Greek and Roman Biography and Mythology*. London: Taylor and Walton, 1846, Zv. II, s. 550 až 552.

4. V tomto kontexte sa Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd) usiluje zistiť, či predmetný prevod vlastníctva nehnuteľnosti z obce Wrocław na štátnu pokladnicu predstavuje zdaniteľnú transakciu v zmysle článku 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH.³ V rámci tejto záležitosti sa kladú dve osobitné otázky: Po prvé, aby *prevod vlastníctva majetku* podľa článku 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH predstavoval zdaniteľnú transakciu, musí byť zároveň aj prevodom *práva nakladať s majetkom ako majiteľ* v zmysle článku 14 ods. 1 uvedenej smernice? Po druhé, aký je vzťah medzi pojmom *náhrada*, na ktorý odkazuje článok 14 ods. 2 písm. a), a pojmom *protihodnota* podľa článku 2 ods. 1 písm. a) danej smernice?

II. Právny rámec

A. Právo EÚ

5. V zozname transakcií, ktoré podliehajú DPH, sa v článku 2 ods. 1 písm. a) smernice o DPH uvádza: „dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká; ...“

6. Podľa článku 14 smernice o DPH:

- „1. ‚Dodanie tovaru‘ je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ.
2. Okrem transakcie uvedenej v odseku 1 sa za dodanie tovaru považujú tieto transakcie:
 - a) prevod vlastníctva majetku za náhradu, a to na základe príkazu vydaného orgánom verejnej moci alebo v jeho mene alebo na základe zákona;
 - b) skutočné odovzdanie tovaru na základe zmluvy o nájme tovaru na určité obdobie alebo na základe zmluvy o predaji tovaru s odloženou platbou, ktorá stanovuje, že za normálnych okolností sa vlastníctvo nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky;
 - c) prevod tovaru na základe zmluvy, podľa ktorej sa vyplatí provízia pri nákupe alebo predaji.“

B. Poľské právo

7. V článku 7 ods. 1 bode 1 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zákona z 11. marca 2004 o zdaňovaní tovarov a služieb) (ďalej len „zákon o DPH“)⁴ sa uvádza, že: „za dodanie tovaru v zmysle článku 5 ods. 1 bodu 1 sa považuje prevod práva nakladať s tovarom ako majiteľ vrátane prevodu na základe príkazu vydaného orgánom verejnej moci alebo subjektu, ktorý koná v jeho mene, alebo prevodu vlastníckeho práva k tovaru na základe zákona za náhradu“.

³ Smernica 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“).

⁴ Dz. U. 2004, č. 54, položka 535. Konsolidované znenie, Dz. U. 2011, č. 177, položka 1054, v znení zmien.

III. Skutkový stav, konanie a prejudiciálna otázka

8. V nadväznosti na rozhodnutie Wojewoda Dolnośląski (vojvoda Dolného Sliezska, Poľsko) bolo vlastníctvo nehnuteľnosti, ktorá predtým patrila obci Vroclav, prevedené na štátnu pokladnicu na účel vybudovania cesty. Samostatným rozhodnutím Wojewoda Dolnośląski (vojvoda Dolného Sliezska) stanovil náhradu za majetok, na ktorú mala obec Vroclav (ďalej len „obec“) nárok, a nariadil starostovi obce Vroclav (ďalej len „starosta“), aby túto sumu uhradil.

9. Obec Vroclav vzhľadom na pochybnosti o svojej daňovej povinnosti vo vzťahu k tejto transakcii podala žiadosť na Minister Finansów (minister financií, Poľsko) a požiadala o výklad daňového práva v súvislosti so svojimi osobitnými okolnosťami. Zaujímal sa o to, či prevod vlastníctva k nehnuteľnosti za platbu náhrady podľa zákona predstavuje dodanie tovaru za protihodnotu podliehajúce DPH. Ak áno, žiadala o informáciu o tom, aký orgán by mal byť uvedený na faktúre k DPH ako nadobúdateľ tovaru.

10. Minister financií odpovedal, že daná transakcia v prejednávanej veci podlieha DPH a uviedol toto spresnenie.

11. Po prvé zdaniteľnou osobou nemôže byť starosta, keďže nie je orgánom nezávisle vykonávajúcim ekonomickú činnosť a nekoná vo vlastnom mene. Vzhľadom na to je zdaniteľnou osobou obec.

12. Po druhé aj napriek tomu, že platba náhrady bola nariadená starostovi, nemení to nič na skutočnosti, že vlastníctvo nehnuteľnosti bolo prevedené z obce na štátnu pokladnicu, ktorú starosta zastupuje. V dôsledku toho sú na účely DPH dodávateľ a príjemca tou istou zdaniteľnou osobou.

13. Keďže po tretie vlastníctvo nehnuteľnosti bolo prevedené z obce na štátnu pokladnicu za náhradu, došlo k dodaniu tovaru za protihodnotu podliehajúcej DPH.

14. Minister financií sa preto domnieval, že obec má povinnosť zúčtovať dodanie vyvlastnenej nehnuteľnosti vo forme faktúry s DPH, na ktorej sa obec uvedie ako konajúca vo vlastnom mene ako dodávateľ a zároveň ako zástupca štátnej pokladnice ako príjemca.

15. Obec Vroclav s týmto výkladom nesúhlasila. Podala preto žalobu na ministra financií na Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodský správny súd Vroclav, Poľsko).

16. Tento súd skonštatoval, že v prejednanom prípade nebola splnená podmienka uskutočnenia dodania tovaru v zmysle daňového práva v podobe prevodu hospodárskej moci disponovať nehnuteľnosťami z dodávateľa na príjemcu. V prípade dodávateľa a príjemcu totiž ide o rovnakú osobu: obec Vroclav. Podľa tohto súdu preto nedošlo k prevodu hospodárskej a skutočnej moci disponovať nehnuteľnosťou, ktorého existenciou je podľa práva EÚ a vnútroštátneho práva podmienený vznik zdaniteľnej udalosti na účely DPH.

17. Minister financií toto rozhodnutie napadol na vnútroštátnom súde, ktorým je Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd).

18. Tento súd dospel k záveru, že v danej situácii vznikajú závažné pochybnosti týkajúce sa toho, či prevod vlastníctva k nehnuteľnosti obcou na základe príkazu vydaného orgánom verejnej moci a za náhradu možno považovať za zdaniteľnú transakciu v zmysle článku 7 ods. 1 bodu 1 vnútroštátneho zákona o DPH. Uznesením z 12. februára 2015⁵ trojčlenná komora sudcov predložila vec rozšírenému senátu Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd) zloženému zo siedmich sudcov s touto otázkou:

„Možno prevod vlastníctva k nehnuteľnosti, ktorý sa uskutočnil na základe príkazu vydaného orgánom verejnej moci a za náhradu, ktorého hospodárske zaťaženie (vrátane daňového bremena) má znášať osoba, ktorej nehnuteľnosť bola vyvlastnená, považovať za zdaniteľnú transakciu v zmysle článku 7 ods. 1 bodu 1 [zákona o DPH]?“

19. V odpovedi na túto otázku senát Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd) zložený zo siedmich sudcov uznesením z 12. októbra 2015 odpovedal kladne⁶: prevod vlastníckeho práva k nehnuteľnosti, ktorý obec uskutoční na základe príkazu vydaného orgánom verejnej moci a za náhradu, treba považovať za dodanie tovaru v zmysle článku 7 ods. 1 bodu 1 zákona o DPH. Vysvetlil, že takýto prevod vlastníctva k nehnuteľnosti v rámci občianskeho práva predstavuje dodanie tovaru v zmysle DPH. Preto sa domnieva, že nie je podstatné zaoberať sa otázkou, či táto transakcia je spojená aj s prevodom hospodárskej moci k majetku. Okrem toho senát nesúhlasil s názorom, že vyplatenie náhrady obci za nehnuteľnosti, ktoré vyvlastnila štátna pokladnica, nie je reálne vyplatenie náhrady. Domnieval sa, že obec *de facto* dostane prostriedky v rámci príspevku z rozpočtu štátnej pokladnice na vykonávanie úloh vo verejnom záujme v oblasti štátnej správy.

20. Účastníci konania nesúhlasili s názorom, ktorý podal Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd). Požiadali, aby sa Súdnemu dvoru predložila prejudiciálna otázka. Trojčlenná komora sudcov Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd) s tým súhlasila, prerušila konanie a predložila na prejudiciálne rozhodnutie túto otázku:

„Predstavuje, na základe zákona, prevod vlastníckeho práva k nehnuteľnosti, ktorá je majetkom obce, na štátnu pokladnicu za náhradu v prípade, ak z predpisu vnútroštátneho právneho poriadku vyplýva, že tieto nehnuteľnosti naďalej spravuje starosta obce, ktorý zastupuje štátnu pokladnicu a zároveň je výkonným orgánom obce, zdaniteľnú transakciu v zmysle článku 14 ods. 2 písm. a) [smernice o DPH]?“

Je z hľadiska odpovede na predchádzajúcu otázku relevantné, či sa vyplatenie náhrady obci naozaj uskutoční alebo ide len o interný účtovný prevod v rámci rozpočtu obce?“

21. Písomné pripomienky predložila obec Wroclaw, poľská vláda, ako aj Európska komisia. Tieto zainteresované strany spolu s ministrom financií predniesli na pojednávaní 13. decembra 2017 ústne pripomienky.

IV. Posúdenie

22. Tieto návrhy sa členia nasledovne: Najskôr mám niekoľko úvodných poznámok o špecifickom kontexte veci a presnom rozsahu otázok, ktoré položil vnútroštátny súd (časť A). Potom sa budem na všeobecnej úrovni zaoberať výkladom pojmu „dodanie tovaru“ podľa článku 14 ods. 1 a článku 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH a vzťahom medzi pojmami „náhrada“ [článok 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH] a „protihodnota“ [článok 2 ods. 1 písm. a) smernice o DPH] (časť B). Nakoniec preskúmam konkrétnu otázku položenú v danej veci na základe výkladu vyššie uvedených ustanovení (časť C).

⁵ I FSK 1857/13.

⁶ I FPS 1/15.

A. Úvodné poznámky

1. Dvojaký charakter miestnych orgánov v Poľsku

23. V prejednávanej veci ide o značne špecifický kontext. Dvojaký charakter a funkcie miestnych orgánov sú dôvodom, prečo je zložitá posúdiť zdaniteľnú povahu transakcie, o akú ide v prejednávanej veci. Na základe opisu vnútroštátneho súdu a ďalších informácií od zainteresovaných strán vnímam vnútroštátne pravidlá v tejto oblasti nasledovne.

24. Pokiaľ ide po prvé o úroveň správy, Wrocław je mestským okresom. Mestský okres vykonáva svoje vlastné úlohy, za ktoré je zodpovedný (samospráva alebo autonómna správa), a úlohy, ktoré mu boli zverené štátom (štátna správa). V tomto prípade sú úlohy spojené so správou predmetnej nehnuteľnosti súčasťou vlastných úloh mestského okresu. Znamená to, že po vyvlastnení bude nehnuteľnosť, ktorá predtým patrila obci Wrocław, naďalej spravovaná tým istým orgánom, ktorý zastupuje starosta Wrocławu.

25. Po druhé vnútroštátny súd objasňuje, že pokiaľ ide o obecný rozpočet, mestský okres financuje svoje vlastné úlohy z vlastných zdrojov. Naopak, úlohy, ktorými ho poverila štátna správa, sú financované z prostriedkov štátneho rozpočtu alebo z rozpočtu iných úrovní verejnej správy. Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že obec (mestský okres) je zodpovedná za správu v súvislosti s danou nehnuteľnosťou. Keďže tieto úlohy sú jej *vlastné* úlohy, náklady s nimi spojené nie sú nevyhnutne plne kryté z pridelených prostriedkov zo štátneho rozpočtu.

26. Pokiaľ ide po tretie o oficiálne zastupovanie účastníkov transakcie, napriek tomu, že vlastníctvo k nehnuteľnosti bolo prevedené z obce Wrocław na štátnu pokladnicu, oba verejné orgány boli v tejto transakcii zastúpené tým istým orgánom pôsobiacim v rozdielnych úlohách: starostom Wrocławu.

2. Rozsah otázky

27. Predložený návrh na začatie prejudiciálneho konania vnútroštátny súd sformuloval značne špecificky. Položená otázka vychádza z viacerých skutkových aj právnych predpokladov.

28. Konkrétne podľa článku 9 ods. 1 smernice o DPH je „zdaniteľná osoba“ každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti. Za ekonomickú činnosť sa považuje využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.⁷ Výnimka zo všeobecného vymedzenia pojmu „zdaniteľné osoby“ podľa článku 9 ods. 1 smernice o DPH sa nachádza v článku 13 ods. 1 uvedenej smernice. Za zdaniteľné osoby sa nepovažujú štáty, regionálne a miestne orgány, ako aj iné subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, vzhľadom na činnosti alebo transakcie, na ktorých sa zúčastňujú ako orgány verejnej moci – okrem prípadu, ak by zaobchádzanie s nimi ako s nezdaniteľnými osobami viedlo k závažnému narušeniu hospodárskej súťaže.⁸

29. Napriek tomu, že to obec Wrocław viackrát napadla, vnútroštátny súd výslovne uviedol, že spôsobilosť tejto obce vystupovať ako *zdaniteľná osoba* nie je spochybnená. Otázka, ktorú položil vnútroštátny súd, sa teda týka výlučne *zdaniteľnej povahy* prevodu vlastníckeho práva k predmetnej nehnuteľnosti.

⁷ Rozsudok z 11. mája 2017, Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:361, bod 27).

⁸ Pozri aj rozsudok z 29. septembra 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, bod 29 a tam citovanú judikaturu).

30. Vnútroštátnemu súdu prislúcha kvalifikovať predmetné činnosti vzhľadom na kritériá, ktoré Súdny dvor uplatnil.⁹ V tomto kontexte je potrebné pripomenúť, že za vymedzenie skutkového a legislatívneho kontextu sporu, ktorý prejednáva, je zodpovedný vnútroštátny súd.¹⁰ Možnosť určiť otázky, ktoré sa majú položiť Súdnemu dvoru, prináleží vnútroštátnemu súdu, a nie účastníkom konania vo veci samej. Súvisí to nielen s úlohou vyhradenou Súdnemu dvoru podľa článku 267 ZFEÚ, ale aj s jeho povinnosťou zabezpečiť všetkým zainteresovaným stranám možnosť predložiť pripomienky v súlade s článkom 23 Štatútu Súdneho dvora Európskej únie.¹¹

31. Nie je preto úlohou Súdneho dvora opätovne posúdiť skutkový stav alebo výklad vnútroštátneho práva, ktorý už vykonal vnútroštátny súd, čo nie je predmetom prejudiciálnych otázok. Platí to aj v prípadoch (alebo najmä v prípadoch), ak si riadne posúdenie vyžaduje uplatnenie práva EÚ na pomerne zložité vnútroštátne právne predpisy.

32. V týchto návrhoch budem preto vychádzať z posúdenia vykonaného vnútroštátnym súdom – teda že na účely predmetnej transakcie bude obec Wroclaw „zdaniteľnou osobou“ –, nezaujmeme však k tejto konkrétnej otázke žiadne stanovisko.

B. „Dodanie tovaru“ podľa článku 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH

33. Vnútroštátny súd sa svojou otázkou usiluje zistiť, či predmetná transakcia vo veci samej predstavuje zdaniteľné „dodanie tovaru“ v zmysle článku 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH. Okrem toho sa vnútroštátny súd pýta, či skutočnosť, že zaplatená náhrada spočíva len v internom účtovnom prevode v rámci obecného rozpočtu, má nejaký význam pre toto posúdenie.

34. Poskytnutie užitočnej odpovede na položenú otázku si vyžaduje, aby som najskôr preskúmal pôvod a účel článku 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH (1). Potom budem analyzovať vzťah medzi článkom 14 ods. 2 písm. a) a článkom 14 ods. 1 smernice o DPH (2). Nakoniec sa budem zaoberať tým, či „náhrada“ stanovená v článku 14 ods. 2 písm. a) spĺňa požiadavky na „protihodnotu“ podľa článku 2 ods. 1 písm. a) uvedenej smernice (3).

1. Pôvod a účel článku 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH

35. Článok 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH sa vzťahuje na konkrétnu transakciu, ktorá sa vyznačuje tromi charakteristikami. Po prvé musí dôjsť k „prevodu vlastníctva majetku“. Po druhé prevod vlastníctva sa musí uskutočniť „na základe príkazu vydaného orgánom verejnej moci alebo v jeho mene alebo na základe zákona“. Po tretie prevod majetku sa musí vykonať za „náhradu“.

36. Článok 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH sa vzťahuje na osobitný súbor transakcií. Na rozdiel od transakcií, na ktoré sa vzťahuje článok 14 ods. 1 smernice o DPH, ku ktorým dochádza zo slobodnej vôle strán, ktorá je neodmysliteľná pri vzájomných transakciách za protihodnotu, v článku 14 ods. 2 písm. a) uvedenej smernice sa predpokladá iná situácia: prevod majetku na základe jednostranného rozhodnutia orgánu verejnej moci pri zaplatení náhrady.

9 Pozri rozsudok zo 14. decembra 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, bod 23 a citovanú judikatúru). Pozri aj uznesenie z 20. marca 2014, Gmina Wrocław (C-72/13, EU:C:2014:197, body 18 až 22 a tam citovanú judikatúru).

10 Pozri napríklad rozsudok z 19. januára 2017, National Roads Authority (C-344/15, EU:C:2017:28, bod 31 a tam citovanú judikatúru).

11 Pozri napríklad rozsudok zo 6. októbra 2015, T-Mobile Czech Republic a Vodafone Czech Republic (C-508/14, EU:C:2015:657, body 28 a 29 a tam citovanú judikatúru).

37. Hoci prípravné práce príliš neobjasňujú účel článku 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH,¹² zo znenia a logiky tohto ustanovenia je však možné vyvodiť určité závery.

38. Ako zdôraznili viacerí autori, je logické sa domnievať, že zámerom normotvorcu, tým, že vyvlastnenie za náhradu výslovne považuje za zdaniteľné dodanie tovaru a nútené prevody vlastníctva za náhradu podliehajú rovnakým pravidlám ako iné dodanie tovaru, mohlo byť to, aby sa orgánom verejnej moci zabránilo uprednostniť vyvlastnenie pred transakciou, ktorá by spĺňala všeobecné kritériá na dodanie tovaru.¹³

39. Súhlasím. Podľa všetkého skutočne ide o rozumný prístup k tomu, aby sa vyvlastňovanie verejnej správy nepodporovalo poskytovaním daňových stimulov namiesto úsilia o dohodu s dotknutou stranou. Či už ide preto o dodanie tovaru vo forme nehnuteľnosti na základe zmlúv alebo z dôvodu vyvlastňovania, táto transakcia by mala byť daňovo neutrálna. Je však potrebné zdôrazniť odlišnú logiku, a teda aj odlišnú terminológiu článku 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH, ktorú je možné vyjadriť v nasledujúcom porovnaní: *súkromné právo – vzájomnosť – protihodnota* na jednej strane a *verejné právo – jednostranné rozhodnutie – náhrada* na strane druhej.

2. Vzťah medzi článkom 14 ods. 2 písm. a) a článkom 14 ods. 1 smernice o DPH

40. Otázka, ktorú položil vnútroštátny súd, a tvrdenia zainteresovaných strán sa týkajú toho, či transakcie podľa článku 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH musia spĺňať požiadavky článku 14 ods. 1 uvedenej smernice, predovšetkým pokiaľ ide o podmienku, že musí dôjsť k „prevodu práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ“.

41. Vnútroštátny súd a zainteresované strany v značnej miere odkazujú na judikatúru Súdneho dvora v článku 14 ods. 1 smernice o DPH, v ktorej sa zdôrazňuje význam skutočného prevodu majetku bez ohľadu na právnu formu prevodu.¹⁴ Súdny dvor konštatoval, že na to, aby bolo možné transakciu kvalifikovať ako dodanie tovaru v zmysle článku 14 ods. 1, je potrebné, aby uvedená transakcia viedla k vzniku oprávnenia tejto osoby s tovarom v skutočnosti nakladať, akoby bola jeho majiteľom.¹⁵ Právo nakladať s tovarom ako jeho majiteľ je opísané ako právo rozhodnúť, akým spôsobom sa tovar používa alebo na aký účel.¹⁶

42. Z tvrdenia obce Vroclav vyplýva, že na to, aby transakcia mohla patriť do rozsahu pôsobnosti článku 14 ods. 2 písm. a), musela by spĺňať aj kritériá podľa článku 14 ods. 1, konkrétne by teda musela zahŕňať právo nakladať s tovarom ako majiteľ.

12 Ustanovenie zodpovedajúce článku 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH sa zaviedlo v šiestej smernici Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mím. vyd. 09/001, s. 23). V návrhu Komisie [KOM(1973) 950 v konečnom znení] sa v návrhu článku 5 ods. 2 písm. f), teraz článok 5 ods. 4 písm. a) šiestej smernice o DPH, uvádza „prevod vlastníctva majetku proti platbe kompenzácie, a to na základe príkazu vydaného štátnym orgánom alebo v jeho mene, v prípadoch, keď by prevod takéhoto majetku na základe súkromnej dohody podliehal zdaneniu“. Posledné ustanovenie (kurzívou) nebolo zahrnuté v konečnom znení. Súčasťou návrhu bol aj článok 12 ods. 4, podľa ktorého „suma náhrady zaplatená za dodávky podľa článku 5 ods. 2 písm. f) okrem príspevku na opätovné zamestnanie sa považuje za základ dane“. Toto ustanovenie nebolo súčasťou konečného znenia. Pozri TERRA, B. J. M., KAJUS, J.: *A Guide to the Sixth VAT Directive. Commentary to the Value Added Tax of the European Community*. Zv. A, IBFD Publications, 1991, s. 209.

13 Pozri napríklad TERRA, B. J. M., KAJUS, J.: *Introduction to European VAT (Recast), Commentaries on European VAT Directives*. IBFD Publications, 2017, s. 246; alebo van DOESUM, A., van KESTEREN, H. a van NORDEN, G.-J.: *Fundamentals of EU VAT Law*. Kluwer Law International, 2016, s. 111.

14 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. júla 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, bod 35). Súdny dvor ďalej zdôraznil, že uvedené ustanovenie „neodkazuje na prevod vlastníctva spôsobmi upravenými uplatniteľným vnútroštátnym právom, ale zahŕňa každý prevod hmotného majetku jednou stranou, ktorá oprávni druhú stranu fakticky s ním nakladať, akoby bola vlastníkom tohto majetku“. Pozri napríklad rozsudok z 3. septembra 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, bod 51 a citovanú judikatúru). Súdny dvor vysvetlil, že zámerom je, aby spoločný systém DPH vychádzal z jednotnej definície zdaniteľných transakcií, a že tento cieľ by bol ohrozený, „ak by podmienky pre dodanie tovaru... boli v každom členskom štáte odlišné, ako je to pri podmienkach týkajúcich sa prevodu vlastníctva podľa občianskeho práva“. Pozri napríklad rozsudok z 8. februára 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, bod 8).

15 Rozsudok z 3. septembra 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, bod 51 a citovaná judikatúra).

16 Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. februára 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, bod 34).

43. Naopak, poľská vláda a Komisia zastávajú názor, že článok 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH je nezávislý od článku 14 ods. 1 uvedenej smernice. Na účely článku 14 ods. 2 písm. a) nie je preto podstatné, či došlo k prevodu práva nakladať s tovarom v hospodárskom zmysle.

44. Súhlasím s druhým prístupom.

45. Článok 14 smernice o DPH, ktorý sa nachádza v rámci hlavy „zdaniteľné transakcie“, sa zaoberá určením toho, čo predstavuje „dodanie tovaru“.

46. V prvom odseku sa vymedzuje *všeobecné pravidlo* na určenie „dodania tovaru“: „prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ“. V druhom odseku uvedeného ustanovenia sa odkazuje na *iné transakcie*, ktoré sa budú považovať „za dodanie tovaru“... „okrem transakcie uvedenej v odseku 1“.

47. Zo znenia a štruktúry článku 14 smernice o DPH je teda zjavné, že v druhom odseku tohto ustanovenia sa v podstate vymedzuje *lex specialis* k všeobecnému vymedzeniu dodania tovaru, ktoré je uvedené v prvom odseku.

48. Článok 14 ods. 1 a článok 14 ods. 2 smernice o DPH sú samostatnými prípadmi „dodania tovaru“, pri ktorých je potrebný nezávislý výklad. V článku 14 ods. 1 sú uvedené všeobecné kritériá určovania dodania tovaru. V článku 14 ods. 2 je uvedený zoznam transakcií, ktoré sa „okrem“ transakcií patriacich do všeobecného vymedzenia podľa článku 14 ods. 1 takisto považujú za „dodanie tovaru“. Rozhodujúca je preto štruktúra článku 14: V článku 14 ods. 1 sa stanovujú všeobecné požiadavky na dodanie tovaru. Naopak, v článku 14 ods. 2 sa odkazuje na konkrétne transakcie, ktoré sa zahŕňajú do dodania tovaru.

49. V článku 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH sa na rozdiel od článku 14 ods. 1 používajú odlišné pojmy. V článku 14 ods. 2 písm. a) sa neodkazuje na „právo nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ“, jednoznačne tu bola zvolená odlišná formulácia: „prevod vlastníctva majetku... na základe príkazu“.

50. V dôsledku toho v konkrétnom kontexte povinných prevodov vlastníctva – na rozdiel od slobodne uskutočňovaných zmluvných vzťahov – článok 14 ods. 2 písm. a) v podstate nahrádza všetky relevantné prvky článku 14 ods. 1 Z vyššie opísanej odlišnej logiky a zámeru¹⁷ potom vyplývajú aj odlišné pojmy.

51. V špecifickom kontexte vyvlastnenia majetku je zameranie na formálny prvok prevodu vlastníckeho práva k majetku na rozdiel od skutočného práva nakladať s majetkom ako majiteľ v hospodárskom zmysle pochopiteľné. V takýchto prípadoch je pravdepodobné, že orgán verejnej moci uskutočnil vyvlastnenie na konkrétny účel. Realizácia tohto konkrétneho účelu (napríklad vybudovanie cesty na vyvlastnenom pozemku) v skutočnosti viaže orgán verejnej moci pri nakladaní s majetkom. Preto sa v skutočnosti môže stať, že napriek tomu, že orgán verejnej moci získal formálne vlastnícke právo k majetku, spôsob jeho nakladania s majetkom bude značne obmedzený. Ak by sa v týchto špecifických podmienkach uplatňovala logika skutočného nakladania ako v prípade majiteľa, mohlo by to pri vyvlastňovaní vo verejnom záujme fakticky viesť k značne zvláštnym situáciám, keďže by neexistoval majiteľ na účely DPH.

52. Okrem toho by sa na základe internej analógie mohlo doplniť, že článok 14 ods. 2 písm. b), v ktorom sa uvádza ďalšia z „dodatkových“ transakcií zaradených pod dodanie tovaru, odkazuje na „skutočné odovzdanie tovaru na základe zmluvy o nájme tovaru na určité obdobie alebo na základe zmluvy o predaji tovaru s odloženou platbou, ktorá stanovuje, že za normálnych okolností sa

¹⁷ Pozri body 35 až 39 vyššie.

vlastníctvo nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky“. Ako Súdny dvor skonštatoval, zo znenia uvedeného ustanovenia jednoznačne vyplýva, že *na rozdiel* od transakcií podľa článku 14 ods. 1 sa na transakcie podľa článku 14 ods. 2 písm. b) nevzťahuje prevod oprávnenia nakladať s majetkom ako majiteľ.¹⁸

53. Stručne povedané článok 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH, na rozdiel od odseku 1 uvedeného článku, nevyžaduje prevod oprávnenia nakladať s majetkom ako majiteľ. Na účely článku 14 ods. 2 písm. a) smernice a pod podmienkou splnenia ostatných požiadaviek uvedeného ustanovenia postačuje na to, aby sa takáto transakcia považovala za zdaniteľné „dodanie tovaru“, prevod vlastníctva majetku v zmysle formálneho vlastníckeho práva k predmetnému majetku.

3. Vzťah medzi článkom 14 ods. 2 písm. a) a článkom 2 ods. 1 písm. a) smernice o DPH

54. Článok 2 smernice o DPH predstavuje rámcové ustanovenie, v ktorom sa vymedzujú transakcie podliehajúce DPH. Podľa článku 2 ods. 1 písm. a) uvedenej smernice je jednou z týchto transakcií „dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“.

55. Transakcia, ktorá má byť zdaniteľná v súlade s týmto ustanovením, musí spĺňať štyri kritériá. Po prvé musí dôjsť k „dodaniu tovaru“. Po druhé dodanie tovaru musí byť „za protihodnotu“. Po tretie dodanie sa musí uskutočniť na území členského štátu. Po štvrté musí byť vykonané „zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“.

56. V článku 14 smernice o DPH sa uvádza len prvé z týchto kritérií stanovených v článku 2 ods. 1 písm. a) smernice o DPH. Vymedzuje sa tu len „dodanie tovaru“. V uvedenom ustanovení sa nespomínajú ostatné kritériá podľa článku 2 ods. 1 písm. a) smernice (protihodnota, územné hľadisko a charakter zdaniteľnej osoby, ktorá koná ako taká). V porovnaní s článkami 16 až 18 smernice o DPH, v ktorých sa odkazuje na transakcie, ktoré sa považujú alebo môžu považovať za „dodania tovaru za protihodnotu“, sa v článku 14 skutočne uvádzajú len transakcie, ktoré sa považujú za „dodanie tovaru“.

57. Logicky preto vyplýva, že článok 14 smernice o DPH sa ostatných troch kritérií článku 2 ods. 1 písm. a) uvedenej smernice nedotýka. Preto sa nedá predpokladať, že kritérium *protihodnoty* existuje v každej situácii, v ktorej dochádza k „dodaniu tovaru“ v zmysle článku 14 smernice o DPH.

58. Tento záver vedie k ďalšej časti otázky, ktorú predložil vnútroštátny súd: aký je vzťah medzi pojmom „náhrada“, na ktorý odkazuje článok 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH, a pojmom „protihodnota“ podľa článku 2 ods. 1 písm. a) uvedenej smernice? Ide o dva oddelené pojmy? Alebo sa má náhrada považovať za druh (t. j. logický podsúbor) pojmu protihodnota?

59. Z judikatúry vyplýva pri výklade pojmu „protihodnota“, že dodanie tovaru sa vykoná „za protihodnotu“, ak existuje *priama súvislosť* medzi dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb a prijatou protihodnotou.¹⁹ Takáto priama súvislosť existuje, „len ak medzi dodávateľom a príjemcom plnenia existuje právny vzťah, v rámci ktorého dochádza k vzájomnej výmene plnení, pričom odmena prijatá dodávateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za tovar dodaný príjemcovi“²⁰. Súdny dvor konštatoval, že „protiplnenie je subjektívnou hodnotou, a to hodnotou skutočne prijatou, a nie hodnotou stanovenou na základe objektívnych kritérií“²¹.

18 Pozri rozsudok zo 4. októbra 2017, Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:734, bod 31).

19 Pozri napríklad rozsudok z 8. novembra 2012, Profitube (C-165/11, EU:C:2012:692, bod 51 a tam citovanú judikatúru).

20 Pozri napríklad rozsudok z 11. mája 2017, Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:361, bod 31 a tam citovanú judikatúru).

21 Pozri napríklad rozsudok zo 7. novembra 2013, Tulică and Plavoşin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 33 a tam citovanú judikatúru).

60. Súdny dvor takisto konštatoval, že „protihodnota musí byť vyjadriteľná v peniazoch“ a že „keďže táto hodnota nie je vyjadrená sumou peňazí dohodnutou medzi stranami, na to, aby bola subjektívnou, musí ísť o hodnotu, ktorú príjemca poskytnutých služieb predstavujúcich protihodnotu za dodanie tovaru priradí službám, ktoré mu majú byť poskytnuté, a ktorá zodpovedá sume, ktorú má v úmysle na tieto účely zaplatiť“²². Skutočnosť, že cena zaplatená za transakciu je cena vyššia alebo nižšia, ako je bežná trhová cena, považuje Súdny dvor pri tejto kvalifikácii ako plnenia za protihodnotu za irelevantnú.²³

61. Diskusia o tom, či pojem „náhrada“ podľa článku 14 ods. 2 písm. a) spĺňa všetky kritériá, z ktorých pozostáva „protihodnota“ vymedzená v uvedenej judikatúre, má podľa môjho názoru len obmedzený význam. Ako správne argumentuje Komisia, kritériá vyplývajúce z judikatúry Súdneho dvora týkajúce sa pojmu „protihodnota“, o ktorých zainteresované strany v prejednávanej veci obsahlo diskutujú, boli vytvorené špecificky v kontexte výkladu článku 2 ods. 1 písm. a) vo vzťahu k transakciám všeobecne patriacim do článku 14 ods. 1 smernice o DPH alebo vo vzťahu k poskytovaniu služieb za protihodnotu v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) uvedenej smernice.

62. Domnievam sa, že „náhrada“, na ktorú sa odkazuje v článku 14 ods. 2 písm. a), je špecifickým druhom protihodnoty v zmysle článku 2 ods. 1 písm. a) uvedenej smernice. Náhradu je možné považovať za štandardizovaný druh protihodnoty poskytovaný v prípade špecifickej situácie vyvlastňovania.

63. Z tohto dôvodu skutočnosť, či takéto objektívne odlišné chápanie náhrady spĺňa alebo nespĺňa všetky jednotlivé kritériá, ktoré vyplývajú z dlhoročnej judikatúry Súdneho dvora pri vymedzovaní pojmu protihodnoty, má len obmedzený význam. Rozdiely v logike a účele pri oboch pojmoch si môžu odôvodnene vyžadovať prispôbenie alebo rozlišovanie.

64. V záverečnej časti tohto oddielu sa však popri tom budem venovať dvom možným námietkam vo vzťahu k rozdielu medzi týmito dvoma pojmami a na základe toho poukážem na to, ako takto chápaný pojem náhrady môže jednoducho zodpovedať všeobecnému chápaniu protihodnoty. Po prvé ide o judikatúru, podľa ktorej náhrada za ujmu vo všeobecnosti nezahrňa „protihodnotu“, a po druhé o judikatúru týkajúcu sa potreby „vzájomného plnenia“.

65. Pri pohľade na prvú možnú námietku sa v kontexte poskytovania služieb a výkladu článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH v judikatúre Súdneho dvora pri rôznych príležitostiach dospelo k záveru, že náhrada zaplatená za ujmu nespĺňa podmienky na to, aby mohla byť považovaná za protihodnotu. Súdny dvor konštatoval, že suma zaplatená ako záloha – paušálny poplatok za odškodnenie slúžiaci na odškodnenie v nadväznosti na odstúpenie zákazníka od zmluvy o poskytnutí hotelových služieb – nemá priamu súvislosť s poskytnutím služieb za protihodnotu, a preto nepodlieha tejto dani.²⁴ Súdny dvor ďalej konštatoval, že spravodlivá odmena súvisiaca s ujmou, ktorá vznikla nositeľom práv v dôsledku rozmnoženia ich chránených diel bez ich povolenia, rovnako nepredstavuje priamu protihodnotu za žiadne plnenie.²⁵

66. Podľa môjho názoru je náhrada, na ktorú sa v týchto prípadoch odkazuje, jednoducho iná ako náhrada, na ktorú odkazuje článok 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH. Spomínané rozsudky boli vydané v oblasti poskytovania služieb. Na rozdiel od dodania tovaru smernica o DPH neobsahuje v oblasti poskytovania služieb žiadne ustanovenie podobné článku 14 ods. 2 písm. a), t. j. žiadne konkrétne ustanovenie týkajúce sa prevodu majetku za náhradu. Ak sa vezme do úvahy výslovné zahrnutie prevodu vlastníctva majetku za náhradu podľa článku 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH, bolo by nelogické vylúčiť transakcie, na ktoré sa toto ustanovenie vzťahuje, z pojmu „zdaniteľných

22 Pozri rozsudok z 19. decembra 2012, Orfej Bãlgarija (C-549/11, EU:C:2012:832, body 44 a 45 a tam citovanú judikatúru).

23 Pozri rozsudok z 2. júna 2016, Lajvér (C-263/15, EU:C:2016:392, bod 45 a tam citovanú judikatúru).

24 Rozsudok z 18. júla 2007, Société thermale d'Eugénie-Les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, bod 32).

25 Rozsudok z 18. januára 2017, SAWP (C-37/16, EU:C:2017:22, bod 30).

transakcií“ podľa článku 2 smernice o DPH na základe vymedzenia pojmu náhrada ako pojmu mimo všeobecného vymedzenia „protihodnoty“. Ako správne vyplýva z teórie, zavedením článku 14 ods. 2 písm. a) do smernice o DPH sa mohlo sledovať práve vyriešenie možných pojmových problémov vymenovaním konkrétnych transakcií zahrnutých ako dodanie tovaru.²⁶

67. Druhá možná námietka vyplýva z judikatúry, v rámci ktorej sa vykladá kombinácia článku 2 ods. 1 písm. a) a článku 14 ods. 1 smernice o DPH s dôrazom na prvok „vzájomnej výmeny plnení“. Preto napríklad vo veci *Posnania Investment*, v ktorej predmetná transakcia pozostávala z prevodu vlastníctva nehnuteľnosti na orgán verejnej správy vo forme úhrady daňových nedoplatkov, Súdny dvor skonštatoval, že napriek tomu, že medzi dodávateľom a príjemcom existoval právny vzťah, *povinnosť* platiteľa dane (dodávateľa) bola *jednostranná*, keďže zaplatenie dane vedie iba k zákonnému zániku daňového dlhu, pričom daň je povinným odvodom. Na základe toho Súdny dvor dospel k záveru, že nejde o právny vzťah, v rámci ktorého dochádza k vzájomnej výmene plnení.²⁷

68. Ak má táto kategória skutočne byť relevantná vzhľadom na odlišný charakter transakcií uvádzaných v článku 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH, stále existuje prvok „vzájomnosti“ v zmysle „priamej súvislosti“, a to aj vzhľadom na prevod vlastníctva majetku a náhrady. Jedno je príčinou druhého – náhrada bola zaplatená, pretože majetok bol vyvlastnený. Tento prvok vskutku súvisí s logickým vzťahom medzi protihodnotou a dodaním: dodanie dotknutých tovarov a protihodnota (vo forme náhrady) sa musia považovať za priamo súvisiace. Ak nedôjde k dodaniu, nebude zaplatená protihodnota a naopak.²⁸

4. Predbežný záver

69. Uplatnenie článku 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH je tak podmienené splnením troch kumulatívnych podmienok. Po prvé musí dôjsť k prevodu vlastníctva. Po druhé tento prevod musí byť na základe príkazu vydaného orgánom verejnej moci alebo v jeho mene, alebo na základe zákona. Po tretie musí dôjsť k zaplateniu náhrady.

70. Pokiaľ ide o prvú z týchto podmienok, v smernici o DPH sa, na rozdiel od odseku 1 tohto článku, nevyžaduje prevod oprávnenia nakladať s majetkom ako majiteľ. Na účely článku 14 ods. 2 písm. a) uvedenej smernice a pod podmienkou splnenia požiadaviek týkajúcich sa náhrady a spôsobu vykonania transakcie postačuje na to, aby sa takáto transakcia považovala za zdaniiteľné „dodanie tovaru“ podľa článku 14 uvedenej smernice, prevod vlastníctva majetku v zmysle formálneho vlastníckeho práva k predmetnému majetku.

71. Dodanie podľa článku 14 ods. 2 písm. a) je zdaniiteľné, ak sú splnené aj požiadavky podľa článku 2 ods. 1 písm. a) smernice o DPH, pri zohľadnení osobitných kritérií uvedených v predošlom ustanovení. Tieto osobitné kritériá podľa článku 14 ods. 2 písm. a) majú vplyv aj na výklad všeobecného pojmu „protihodnota“ v článku 2 ods. 1 písm. a). Náhrada skutočne zaplatená podľa článku 14 ods. 2 písm. a) sa považuje za špecifický druh „protihodnoty“ v zmysle článku 2 ods. 1 písm. a) smernice o DPH.

26 Pozri napríklad van DOESUM, A., van KESTEREN, H. a van NORDEN, G.-J.: *Fundamentals of EU VAT Law*. Kluwer Law International, 2016, s. 111; TERRA, B. J. M., KAJUS, J.: *Introduction to European VAT (Recast), Commentaries on European VAT Directives*. IBFD Publications, 2017, s. 246; HENKOW, O.: *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*. Kluwer Law International, 2013, s. 67.

27 Rozsudok z 11. mája 2017, *Posnania Investment* (C-36/16, EU:C:2017:361, body 32 až 36). V kontexte poskytovania služieb pozri aj rozsudok z 22. júna 2016, *Český rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:470, body 24 až 26).

28 Pozri van DOESUM, A., van KESTEREN, H. a van NORDEN, G.-J.: *Fundamentals of EU VAT Law*. Kluwer Law International, 2016, s. 129; citovaný rozsudok z 2. júna 1994, *Empire Stores* (C-33/93, EU:C:1994:225, bod 16). Pozri, naopak, rozsudok z 18. júla 2007, *Société thermale d'Eugénie-Les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, bod 26), v ktorom sa rezervácia ubytovania nepovažovala za závislú od poskytnutia zálohy, takže neexistovala priama súvislosť medzi službou a protihodnotou.

C. O veci samej

1. Uskutočnilo sa dodanie tovaru v zmysle článku 14 ods. 2 písm. a)?

72. V prejednávanej veci vnútroštátny súd spochybnil existenciu prevodu majetku v „hospodárskom“ zmysle. Vysvetlil, že starosta Vroclavu vystupuje na oboch stranách transakcie, a to ako orgán miestnej samosprávy (obce), ako aj zástupca štátnej pokladnice. Uplatniteľné ustanovenia poľského práva sa týkajú len prevodu „právneho vlastníctva“ a nezaoberajú sa prevodom „hospodárskeho vlastníctva“. Je preto otázne, či došlo k faktickému prevodu hospodárskeho vlastníctva. Vnútroštátny súd poukazuje aj na skutočnosť, že sporná transakcia sa týka prevodu vlastníctva nie na základe slobodne vyjadrenej vôle účastníkov tejto transakcie, ale na základe zákona za náhradu.

73. Pojem „hospodárske vlastníctvo“ ako taký sa v smernici nespomína. Z náznakov vnútroštátneho súdu a z diskusie medzi zainteresovanými stranami však podľa všetkého vyplýva, že prejudiciálna otázka sa týka toho, či je možné uplatňovať koncept „prevodu práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ“ podľa článku 14 ods. 1 smernice o DPH, ako ho vykladá Súdny dvor.

74. Podľa všeobecných kritérií opísaných v bodoch 40 až 53 vyššie požiadavka existencie prevodu práva nakladať s tovarom ako majiteľ nie je jednou z podmienok podľa článku 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH.

75. Z tohto dôvodu a v závislosti od overenia vnútroštátnym súdom sú v prejednávanej veci podľa všetkého prítomné všetky tri podmienky podľa článku 14 ods. 2 písm. a) na dodanie tovaru.

76. Ako to po prvé potvrdil vnútroštátny súd, vlastníctvo nehnuteľnosti bolo nesporne prevedené z obce Vroclav na štátnu pokladnicu. Na tento účel je nepodstatné, že v skutočnosti išlo o toho istého starostu Vroclavu, ktorý vystupoval v dvoch rozdielnych úlohách v tej istej transakcii, ako výkonný orgán v mene obce a ako zástupca štátnej pokladnice. Na účely dotknutého ustanovenia je dôležitá zmena formálneho vlastníckeho práva medzi dvoma jednoznačne rozdielnymi právnickými osobami.

77. Po druhé tento prevod vlastníctva sa uskutočnil na základe rozhodnutia vojvodu Dolného Sliezska a v súlade s vnútroštátnym právom.²⁹ V tejto súvislosti je takisto nepodstatná okolnosť, na ktorú upozornil vnútroštátny súd, že prevod vlastníctva tovaru nie je výsledkom slobodnej vôle účastníkov. Druhou požiadavkou podľa článku 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH je totiž práve to, že k prevodu vlastníctva dôjde buď na základe zákona, alebo na základe príkazu vydaného orgánom verejnej moci alebo v jeho mene. Týmto kritériom sa odlišujú transakcie podľa článku 14 ods. 1 podľa uvedenej smernice a ako také znamená, že neexistuje slobodná vôľa alebo vzájomná dohoda.

78. Po tretie podľa všetkého starosta Vroclavu zaplatil náhradu v súlade so samostatným rozhodnutím vojvodu Dolného Sliezska, v ktorom sa stanovila výška náhrady, na ktorú mala obec Vroclav nárok. Keďže však zainteresované strany v tomto konaní obsérne diskutovali o otázke existencie „skutočnej“ náhrady, preskúmam túto konkrétnu otázku samostatne.

2. „Skutočná“ náhrada alebo protihodnota

79. Zo všeobecnej analýzy vykonanej v bodoch 54 až 68 týchto návrhov už vyplýva, že pojem náhrady v článku 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH by sa mal chápať ako osobitný druh protihodnoty v zmysle článku 2 ods. 1 písm. a) uvedenej smernice.

²⁹ Vnútroštátnym ustanovením, na ktoré sa tu odvoláva, je článok 12 ods. 4 Ustawa o szczególnych zasadach lokalizacji dróg publicznych (zákon o osobitných pravidlách umiestňovania verejných ciest).

80. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ako aj z podaní zainteresovaných strán konania vo veci samej však podľa všetkého vyplýva, že pochybnosti vnútroštátneho súdu sa nevzťahujú na logický vzťah medzi pojmami „protihodnota“ a „náhrada“, ale skôr na skutočnosť, že nie je isté, či náhrada bola *skutočne* zaplatená.

81. Obe strany konania vo veci samej zastávajú názor, že žiadna *skutočná* protihodnota nebola zaplatená.

82. Podľa obce Vroclav pochádzali finančné prostriedky na zaplatenie náhrady určenej rozhodnutím vojvodu Dolného Sliezska z obecného rozpočtu, ktorý súvisí s úlohami mestského okresu. Zároveň sa príjem z náhrady vykázal v tom istom rozpočte ako výnos obce. Došlo k tomu na základe interného účtovného prevodu, ktorým nebola kompenzovaná strata nehnuteľnosti, ktorú utrpela obec Vroclav.

83. Poľská vláda tvrdí, že nie je možné sa domnievať, že podmienka týkajúca sa *priamej súvislosti* medzi prevodom vlastníctva a náhradou je splnená. Starosta Vroclavu, ktorému bolo nariadené zaplatiť náhradu, nemá vlastný rozpočet. Úlohy, ktoré vykonáva, sú financované z prostriedkov rozpočtu obce. Preto sa rozhodnutie o zaplatení náhrady vykonalo len prostredníctvom prevodu finančných prostriedkov, ktoré už boli pridelené na úlohy mestského okresu, obci Vroclav. Minister financií na pojednávaní vyjadril podobné stanovisko.

84. Je výlučne v príslušnosti vnútroštátneho súdu, aby určil, či za špecifických okolností prejednávanej veci bola náhrada skutočne zaplatená. Súdnemu dvoru naozaj neprináleží rozhodovať o komplexnosti poľského správneho práva, keďže skutkový a právny kontext je v tomto prípade naďalej značne nejasný, napriek výzve Súdneho dvora, aby zainteresované strany na pojednávaní objasnili, ako v skutočnosti funguje účtovný systém obecnej správy s dvojitými úlohami. Predovšetkým ostáva nejasné, či došlo ku skutočnému prevodu finančných prostriedkov zo štátnej pokladnice, a ak áno, do akého rozpočtového riadku obce, alebo aj do akej miery obec vôbec má samostatné a rozlíšené rozpočtové riadky pre rôzne úlohy, ktorými je poverená.

85. Napriek tomu však existujú určité všeobecné závery, ktoré by vnútroštátnemu súdu mohli byť poskytnuté ako vodítko.

86. Po prvé skutočnosť, že náhrada prebehla formou účtovnej operácie, nevyklučuje jej skutočnú povahu, keďže ani v smernici o DPH, ani v judikatúre sa neukladá žiadna osobitná podmienka, pokiaľ ide o platobnú metódu alebo účtovný postup, ktorým sa náhrada môže vykonať.

87. Po druhé však v zmysle priamej súvislosti alebo základnej logiky kompenzácie *quid pro quo*, ktorá je podstatou každej transakcie,³⁰ musí byť za prevod formálneho vlastníckeho práva poskytnutá protihodnota. Možno povedať, že protihodnota musí byť poskytnutá opačným smerom k smeru prevodu vlastníckeho práva. Vo *vlastných zdrojoch* obce preto musí dôjsť k určitému prírastku, keďže majetok predtým vlastnila obec vo svojej funkcii nezávislej samosprávnej jednotky.

88. Keďže po tretie náhrada v článku 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH je konkrétnym vyjadrením protihodnoty požadovanej podľa článku 2 ods. 1 písm. a) uvedenej smernice, je nevyhnutné *skutočné* zaplatenie tejto náhrady. Potvrďuje sa to v článku 14 ods. 2 písm. a), v ktorom sa výslovne vyžaduje *zaplatenie* náhrady. Smernica o DPH však stanovuje základnú zásadu, podľa ktorej základom dane je

³⁰ Všeobecne pozri bod 68 vyššie.

skutočne získaná protihodnota a ktorej logickým dôsledkom je, že daňový orgán nemôže vyberať ako DPH vyššiu sumu, než je suma, ktorú získala zdaniteľná osoba.³¹ Ak teda existuje dodanie bez protihodnoty, neexistuje vymeriavací základ.³² Jednoducho povedané: ak nebola prijatá platba, nie je čo zdať.

V. Návrh

89. Na základe uvedeného navrhujem nasledujúcu odpoveď na otázku, ktorú položil Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd):

Prevod vlastníctva nehnuteľnosti vlastnenej obcou na štátnu pokladnicu na základe zákona a za skutočnú platbu náhrady predstavuje v prípade, keď podľa pravidiel vnútroštátneho práva je táto nehnuteľnosť aj naďalej spravovaná starostom obce, ktorý je zároveň zástupcom štátnej pokladnice a výkonným orgánom obce, zdaniteľnú transakciu v zmysle článku 14 ods. 2 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.

31 Pozri rozsudok z 2. júla 2015, *NLB Leasing* (C-209/14, EU:C:2015:440, bod 35 a tam citovanú judikatúru). Pozri rovnako rozsudok z 23. novembra 2017, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, body 12 a 13).

32 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. novembra 2013, *Dixons Retail* (C-494/12, EU:C:2013:758, bod 31 a tam citovanú judikatúru).