

Prozatímní vydání

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

MICHALA BOBKA

přednesené dne 22. února 2018(1)

**Case C-665/16**

**Minister Finansów (Ministr financí)**

**proti**

**Gmina Wrocław**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Naczelnym Sądem Administracyjnym (Nejvyšší správní soud, Polsko)]

„řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Zdanitelná plnění – Článek 2 odst. 1 písm. a) – Dodání zboží za úplatu – Článek 14 odst. 2 písm. b) – Převod vlastnického práva k majetku za odškodnění na základě rozhodnutí orgánu veřejné moci – Vyloučení obecního nemovitého majetku“

## I. Úvod

1. V římské mytologii byl Janus bohem začátku a konce, vchodu, průchodu, bran, ale také všech stvoření, válek, vodních zdrojů a slunce(2). Kromě (právníkovi Unie dobře známých) potíží s rozdělením pravomocí, což bylo vždy ošemetné i u římských bohů, jejichž moc se měnila během staletí, je jeden prvek u Januse, na který si lidé pamatují do dnes: byl zobrazován jako mající dvě tváře.

2. Ve srovnání s bohem s jednou hlavou a dvěma tvářemi se v tomto případě jedná o jednu tvář, ale na dvou různých hlavách. Toto je ve zkratce zdrojem neshod ohledně DPH v této věci: podle polského práva má primátor Vratislavi dvě odlišné úlohy. Na jedné straně je výkonným orgánem (samosprávné) obce Vratislav. Na druhé straně ve věcech (shora dolů) státní správy jedná také jako zástupce státu při vynakládání státních prostředků.

3. Dvojí funkce některých orgánů místní správy, které jednají v závislosti na jejich konkrétních úkolech buď jako samospráva nebo jako státní správa, není ničím novým, alespoň ve střední Evropě. Co je však nového v projednávané věci je otázka, jakým způsobem posoudit tuto skutečnost pro účely DPH v případě, kdy stejný orgán, *in casu* starosta Vratislavi, vystupuje v konkrétním případě vyloučení nemovitostí na obou stranách transakce, ale ve dvou různých funkcích. Kromě toho zůstává po formálním převodu vlastnického práva z obce Vratislav na stát

předmětný majetek vlastně stále ve správě stejného orgánu: starosty Vratislavi.

4. Právě v tomto kontextu se Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud, Polsko) snaží zjistit, zdali převod vlastnického práva k předmětné nemovitosti z obce Vratislav na stát představuje zdanitelné plnění, na které se vztahuje § 14 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH(3). Tato otázka otevírá dvě konkrétní věci: Zaprvé, aby bylo možné ho považovat za zdanitelné plnění, musí být *převod vlastnického práva k nemovitosti* podle § 14 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH také převodem *práva nakládat s nemovitostí jako vlastník* ve smyslu § 14 odst. 1 této směrnice? Zadruhé, jaký je vztah mezi pojmem *odškodnění*, na který odkazuje § 14 odst. 2 písm. a), a pojmem *protiplnění* podle § 2 odst. 1 této směrnice?

## II. Právní rámec

### A. Unijní právo

5. V seznamu plnění, která mají být předmětem DPH, zahrnuje § 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH následující:

„dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková [...]“

6. Podle článku 14 směrnice o DPH:

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

2. Kromě plnění podle odstavce 1 se za dodání zboží považuje každé z následujících plnění:

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

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

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

### B. Polské právo

7. Článek 7 odst. 1 bod 1 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zákon ze dne 11. března 2004 o dani ze zboží a služeb (dále jen „zákon o DPH“)(4) stanoví, že „Dodáním zboží podle § 1. 5 odst. 1 bodu 1 se rozumí převod práva nakládat s majetkem jako vlastník, včetně převodu na příkaz orgánu veřejné moci nebo subjektu, který jedná jménem takového orgánu, nebo převodu vlastnického práva k majetku vyplývajícího ze zákona za platbu odškodného.“

## III. Skutkový stav, povodní řízení a předběžné otázky

8. Na základě rozhodnutí vojvody Dolního Slezska (Wojewoda Dolnośląski) bylo převedeno vlastnické právo k nemovitostem, které předtím patřily obci Vratislav, na stát za účelem výstavby silnice. Zvláštním rozhodnutím stanovil vojvoda Dolního Slezska odškodnění za majetek, na které má obec Vratislav nárok, a starostovi Vratislavi (dále jen „starosta“) uložil povinnost ho obci vyplácet.

9. Poněvadž obec Vratislav měla pochybnosti o svých daňových povinnostech týkajících se

této transakce, podala ministru financí žádost o výklad daňového práva s ohledem na své specifické okolnosti. Předmětem její otázky bylo, zda převod vlastnického práva k nemovitostem vyplývající ze zákona za platbu odškodného představuje dodání zboží za protiplnění, které je předmětem DPH. Jestliže by tomu tak bylo, potom položila otázku, která osoba má být ve fakturě DPH uvedena jako nabyvatel zboží.

10. Ministr financí odpověděl, že předmětná transakce v této věci byla předmětem DPH, a uvedl následující vysvětlení.

11. Zprvce osobou povinnou k dani nemůže být starosta, protože není orgánem, který by samostatně vykonával hospodářskou činnost, a nejedná na vlastní účet. Z tohoto důvodu je osobou povinnou k dani obec.

12. Zadruhé, i přestože to byl starosta, komu byla uložena povinnost vyplatit odškodnění, nemění to nic na skutečnosti, že vlastnické právo k nemovitostem bylo převedeno z obce na stát, který zastupoval starosta. Z tohoto důvodu je pro účely DPH dodavatel a příjemce stejnou osobou povinnou k dani.

13. Zatímco, poněvadž převod vlastnického práva k nemovitostem z obce na stát byl uskutečněn za odškodnění, došlo tak k dodání zboží za úplatu, která je předmětem DPH.

14. Ministr financí proto rozhodl, že obec měla povinnost doložit dodání vyvlastněných nemovitostí pomocí faktury DPH, na které obec byla uvedena současně jako dodavatel jednajícím vlastním jménem, a i jako zástupce státu jako příjemce.

15. Obec Vratislav s tímto výkladem nesouhlasila. Podala proto žalobu proti ministrovi financí u Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodský správní soud ve Vratislavi, Polsko).

16. Tento soud konstatoval, že podmínka pro uskutečnění dodání zboží podle daňových zákonů – převod hospodářské moci nad nemovitostmi z dodavatele na příjemce – nebyla v této věci splněna. Toto bylo z toho důvodu, že dodavatel i příjemce byla jedna a tatáž osoba: obec Vratislav. Z tohoto důvodu tento soud rozhodl, že nedošlo k převodu hospodářské a skutečné moci nad nemovitým majetkem, což je podmínkou pro to, aby převod byl považován za zdanitelné plnění pro účely DPH podle unijního a vnitrostátního práva.

17. Ministr financí podal odvolání k Naczelny Sąd Administracyjny, Nejvyšší správní soud (předkládající soud).

18. Soud shledal, že předmětná věc vyvolává značné pochybnosti ohledně toho, zda převod vlastnického práva k nemovitostem obcí na příkaz orgánu veřejné moci za odškodné by mohl být považován za zdanitelnou transakci pro účely § 1. 7 odst. 1 bod 1 vnitrostátního zákona o DPH. Usnesením ze dne 12. února 2015(5) tříčlenný senát předložil věc rozšířenému sedmičlennému senátu Naczelnyho Sądu Administracyjnego (Nejvyšší správní soud) s touto otázkou:

„Lze převod vlastnictví k nemovitosti, který se uskutečnil na základě příkazu vydaného orgánem veřejné moci a za platbu odškodného, jehož ekonomické zatížení (mimo jiné daňové břemeno) má nést osoba, jejíž nemovitost byla vyvlastněna, považovat za zdanitelné plnění ve smyslu § 1. 7 odst. 1 bodu 1 [zákonu o DPH]?“

19. Sedmičlenný senát Naczelnyho Sądu Administracyjnego (Nejvyšší správní soud) odpověděl kladně usnesením ze dne 12. října 2015 tak(6), že převod vlastnického práva k nemovitostem, který obec uskutečnil na základě příkazu vydaného orgánem veřejné moci a za platbu odškodného, je třeba považovat za dodání zboží ve smyslu § 1. 7 odst. 1 bodu 1 zákona o

DPH. Vysvětlil, že takový převod vlastnického práva k majetku podle občanského práva představoval dodání zboží pro účely daně z přidané hodnoty. Z tohoto důvodu rozhodl, že není důvod posuzovat otázku, zda tato transakce zahrnovala i převod hospodářské moci nad majetkem. Mimoto senát nesouhlasil s názorem, že zaplacení odškodného obci za nemovitosti vyvlastněné státem nebylo skutečnou platbou. Senát dospěl k názoru, že obec fakticky dostává prostředky ze státního rozpočtu v rámci příspěvku k tomu, aby mohla vykonávat veřejné úkoly v oblasti státní správy.

20. Účastníci převodního řízení nesouhlasí s rozhodnutím Naczelnyho Sądu Administracyjnego (Nejvyšší správní soud). Požádali o podání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce Soudnímu dvoru. Tříčlenný senát Naczelnyho Sądu Administracyjnego (Nejvyšší správní soud) s tímto souhlasil, řízení přerušil a předkládá tuto předběžnou otázku:

„Je třeba převod vlastnického práva k nemovitostem ve vlastnictví obce na stát, vyplývající ze zákona, za platbu odškodného v případě, kdy podle vnitrostátní právní úpravy spravuje tyto nemovitosti nadále starosta obce, jenž je zároveň zástupcem státu a výkonným orgánem obce, považovat za zdanitelné plnění ve smyslu čl. 14 odst. 2 písm. a) [směrnice o DPH]?

Je pro odpověď na tuto otázku významné, zda se platba odškodného obci skutečně vyplátí, nebo se jedná pouze o interní účetní převod v rámci obecního rozpočtu?“

21. Písemná vyjádření předložila obec Vratislav, polská vláda a Evropská komise. Tyto zúčastněné strany a ministr financí přednesly ústní vyjádření na jednání dne 13. prosince 2017.

#### **IV. Posouzení**

22. Struktura tohoto stanoviska bude následující. Zaprvé uvedu několik úvodních poznámek ohledně specifických podmínek tohoto případu a o přesném rozsahu otázek položených předkládajícím soudem (A). Zadruhé se budu zabývat v obecné rovině výkladem pojmu „dodání zboží“ v čl. 14 odst. 1 a čl. 14 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH a vztahem mezi pojmy „odškodnění“ (čl. 14 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH) a „úplata“ (čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH) (B). Zatřetí prozkoumám konkrétní otázku položenou v projednávané věci z hlediska výkladu uvedeného k výše uvedeným ustanovením (C).

##### **A. Úvodní poznámky**

###### **1. Dvojitá povaha místních orgánů v Polsku**

23. V projednávané věci se jedná o dosti specifické okolnosti. Dvojitá povaha a funkce místních orgánů je zdrojem složitostí při posuzování povahy zdanění transakce, jaká je v daném případě. Z užitečného pohledu předkládajícího soudu, který byl dále rozveden zúčastněnými stranami, jsem porozuměl, že vnitrostátní právní úprava věci stanoví následující.

24. Zaprvé na stupni správy je Vratislav městským okresem. Městský okres provádí jak svoje úkoly, za které je zodpovědný (samospráva nebo autonomní správa), tak úkoly, které na něho byly přeneseny státem (státní správa). Úkoly spojené se správou předmětných nemovitostí v této věci patří do vlastních úkolů městské obce. Z toho vyplývá, že po vyvlastnění budou nemovitosti převodně vlastněné obcí Vratislav i nadále spravovány stejnou entitou zastoupenou starostou Vratislavi.

25. Zadruhé ve vztahu k obecnímu rozpočtu předkládající soud uvádí, že městská obec financuje svoje vlastní úkoly ze svých vlastních zdrojů. Naopak přenesené úkoly státní správy jsou financovány z prostředků státního rozpočtu, nebo z rozpočtu jiných úrovní správy. Z

předkládacího rozhodnutí vyplývá, že obec (městský okres) je zodpovědná za úkoly správy předmetných nemovitostí. Poněvadž jsou to jeho *vlastní* úkoly, náklady s tím spojené nutně nejsou v plné výši pokryty prostředky ze státního rozpočtu.

26. Zatěti z hlediska formálního zastoupení účastníci transakce byly oba veřejnoprávní subjekty, a to i přestože bylo vlastnictví nemovitostí převedeno z obce Vratislavi na stát, při transakci zastoupeny stejným orgánem – starostou Vratislavi, který jednal ve dvou rolích.

## 2. Rozsah předložené otázky

27. Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla formulována vnitrostátním soudem docela zvláštními pojmy. Položená otázka závisí na řadě skutkových a právních předpokladů.

28. Předn podle čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH se „osobou povinnou k dani“ rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti. Za „ekonomickou činnost“ se považuje zejména pravidelné využívání movitého nebo nemovitého majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z ní(7). Odklon od obecné definice „osoby povinné k dani“ podle čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH se nachází v čl. 13 odst. 1 této směrnice. Tento odůstek vyjímá státy, kraje, obce a jiné veřejnoprávní subjekty v případě činností nebo plnění, při nichž vystupují jako orgány veřejné moci – pokud by zacházení s nimi jako s osobami nepovinnými k dani nevedlo k výraznému narušení hospodářské soutěže(8).

29. Aťkoliv to bylo opakovaně napadáno obcí Vratislav, předkládající soud výslovně stanovil, že postavení obce jako *osoby povinné k dani* není předmětem pochyb. Otázka vznesená předkládajícím soudem se proto výlučně týká *zdanitelné povahy* převodu vlastnického práva k předmetným nemovitostem.

30. Je na vnitrostátním soudu, aby dotčené činnosti kvalifikoval s ohledem na kritéria přijatá Soudním dvorem(9). V tomto kontextu je potěbné připomenout, že je odpovědností vnitrostátního soudu, aby určil skutkový a právní kontext sporu, který projednává(10). Zejména určení otázek, které budou Soudnímu dvoru položeny, náleží vnitrostátnímu soudu, a nikoliv stranám povodního řízení. Je tomu tak nejen s ohledem na funkce dané Soudnímu dvoru podle článku 267 SFEU, ale také s přihlédnutím k povinnosti zajistit, že všechny zúčastněné strany dostanou možnost předložit svá vyjádření, jak je uvedeno v článku 23 statutu Soudního dvora Evropské unie(11).

31. Není proto úlohou Soudního dvora, aby znovu otevíral skutkové posouzení nebo výklad vnitrostátního práva, což již bylo provedeno předkládajícím soudem a není předmětem předběžných otázek. Toto také platí (nebo řásteně platí) v případech, kdy náležité posouzení vyžaduje aplikaci unijního práva a značně složité vnitrostátní právní úpravy.

32. Toto stanovisko bude proto vycházet z posouzení vnitrostátního soudu, a sice tak, že pro účely předmětné transakce bude považována obec Vratislav za „osobu povinnou k dani“ – a to aniž bych se nějak vyjádřil k této specifické otázce.

## B. „Dodání zboží“ podle čl. 14 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH

33. Podstatou předběžných otázek předkládajícího soudu je, zda předmětná transakce v povodním řízení představuje zdanitelné „dodání zboží“ ve smyslu čl. 14 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH. Dále předkládající soud pokládá otázku, zda je pro posouzení relevantní skutečnost, že u platby odškodnění se jedná pouze o interní převod v rámci obecního rozpočtu.

34. Aby byla poskytnuta užitečná odpověď na vznesenou otázku, prozkoumám nejdříve převod a účel § 14 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH (1). Zadruhé budu analyzovat vztah mezi § 14 odst. 2 písm. a) a § 14 odst. 1 směrnice o DPH. Zatím budu posuzovat, zda „odškodnění“ poskytnuté podle § 14 odst. 2 písm. a) splňuje podmínku „protiplnění“ podle § 14 odst. 1 písm. a) této směrnice (3).

## 1. Převod a účel § 14 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH

35. § 14 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH se vztahuje na zvláštní transakci, která splňuje tři prvky. Zaprvé se musí jednat o „převod vlastnického práva k majetku“. Zadruhé „převod vlastnického práva k majetku“ se musí uskutečnit „na základě příkazu vydaného orgánem veřejné moci nebo jeho jménem nebo vyplývajícím ze zákona“. Zatím převod vlastnického práva musí být uskutečněn „za platbu odškodného“.

36. § 14 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH se vztahuje na zvláštní skupinu transakcí. Na rozdíl od transakcí, na které se zaměřuje § 14 odst. 1 směrnice o DPH, zahrnující svobodnou vůli stran, která je vlastní vzájemné transakci provedené za protiplnění, se § 14 odst. 2 písm. a) této směrnice zaměřuje na jiné případy: převod majetku na základě jednostranného rozhodnutí orgánu veřejné moci za poskytnutí protiplnění.

37. Aťkoliv přípravné práce příliš neobjasují účel § 14 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH (12), znění a logika tohoto ustanovení nicméně umožňují určit určité závěry.

38. Jak poukázalo několik autorů, je rozumné předpokládat, že toto ustanovení tím, že výslovně zahrnuje vyvlastnění za odškodnění pod zdanitelné dodání zboží a tím i podrobilo nucené převody vlastnického práva za odškodnění stejným pravidlům jako u ostatního zboží, mohla mít za cíl zabránit veřejnoprávním orgánům, aby si zvolily vyvlastnění před transakcí naplňující obecná kritéria dodání zboží (13).

39. S tím souhlasím. Skutečně se zdá být rozumným přístupem nepodporovat státní správu ve vyvlastňování tím, že by byly poskytnuty daňové pobídky k takové činnosti namísto hledání možnosti dohody mezi příslušnými stranami. A proto ať již na základě smlouvy nebo vyvlastněním by mělo dodání zboží ve formě nemovitostí zůstat daňově neutrální. Je však nutné zdůraznit jinou logiku, a tím i jinou terminologii § 14 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH, což by bylo možné znázornit na následujících rozdílech: *soukromé právo – vzájemnost – protiplnění* na jedné straně a *veřejné právo – jednostranné rozhodnutí – odškodnění* na straně druhé.

## 2. Vztah mezi § 14 odst. 2 písm. a) a § 14 odst. 1 směrnice o DPH

40. Otázka vznesená předkládajícím soudem a argumenty předložené zúčastněnými stranami se točí kolem toho, zda transakce, na které se vztahuje § 14 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH, musí či nemusí být v souladu s požadavky § 14 odst. 1 této směrnice, a to zejména s podmínkou existence „převodu práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.“

41. Předkládající soud a zúčastněné strany rozsáhle odkazovaly na judikaturu Soudního dvora ohledně § 14 odst. 1 směrnice o DPH, která zdůrazňuje důležitost skutečného převodu majetku, přičemž právní forma tohoto převodu není důležitá (14). Soudní dvůr rozhodl, že aby byla transakce kvalifikována jako dodání zboží ve smyslu § 14 odst. 1, je potřeba, aby měla takový účinek, kterým se osoba zmocňuje k tomu, aby skutečně disponovala s věcí, jako by byla jeho vlastníkem (15). Právo disponovat s věcí jako vlastník bylo popsáno jako právo rozhodnout se, jakým způsobem a pro jaký účel jsou věci používány (16).

42. Argument předložený obcí Vratislav naznačuje, že aby se na transakci vztahoval § 14 odst. 2 písm. a), musela by také naplnit podmínky § 14 odst. 1, a to konkrétně zahrnovat právo nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.
43. Naproti tomu polská vláda a Komise tvrdí, že § 14 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH je na § 14 odst. 1 této směrnice nezávislý. Pro účely § 14 odst. 2 písm. a) je proto irrelevantní, zda se jedná o převod dispozičního práva k věci v hospodářském smyslu.
44. K posledně uvedenému názoru se připojují.
45. § 14 směrnice o DPH, který se nachází v hlavě „Zdanitelná plnění“, je zaměřený na určení toho, co představuje „dodání zboží“.
46. První odstavec definuje *obecné pravidlo* pro určení toho, co představuje „dodání zboží“: „převod práva nakládat s movitým majetkem jako vlastník“. Druhý odstavec tohoto ustanovení odkazuje na *jiné transakce*, které „se považují za dodání zboží“ [...] „kromě plnění podle odstavce 1“.
47. Je proto zřejmé ze znění a struktury článku 14 směrnice o DPH, že druhý odstavec tohoto ustanovení skutečně představuje *lex specialis* k obecné definici dodání zboží, která je v prvním odstavci.
48. Článek 14 odst. 1 a § 14 odst. 2 směrnice o DPH jsou samostatné případy „dodání zboží“, které musí být nezávisle vykládány. Článek 14 odst. 1 obsahuje obecná kritéria pro určení dodání zboží. Článek 14 odst. 2 obsahuje seznam transakcí, které „kromě“ těch, které spadají pod obecnou definici v § 14 odst. 1, musí být také považovány za „dodání zboží“. Struktura článku 14 je proto rozhodující: § 14 odst. 1 zakotvuje obecné požadavky pro to, aby se jednalo o dodání zboží. Naproti tomu § 14 odst. 2 odkazuje na zvláštní transakce, které jsou postaveny na roveř dodání zboží.
49. Článek 14 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH používá ve srovnání s § 14 odst. 1 jiné pojmy. Článek 14 odst. 2 písm. a) neodkazuje na „právo nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“, ale zcela zřejmě volí jinou formulaci: „převod vlastnického práva k majetku [...] na základě příkazu“.
50. Proto v případě specifických okolností u povinných převodů vlastnického práva, na rozdíl od svobodně uzavřených smluvních vztahů, nahrazuje § 14 odst. 2 písm. a) všechny relevantní prvky článku 14 odst. 1. Výše uvedená rozdílná logika a účel(17) potom předpokládají rozdílné pojmy.
51. Zaměření se na formální stránku převodu vlastnického práva k majetku, na rozdíl od skutečného práva nakládat s majetkem jako vlastník v hospodářském smyslu, je pochopitelná vzhledem ke specifickým okolnostem vyvlastnění majetku. V takových případech je pravděpodobné, že orgán veřejné moci, který vyvlastnění provedl, tak učinil ze specifického důvodu. Realizace tohoto specifického důvodu (jako je např. výstavba silnice na vyvlastněném pozemku) účinně omezuje orgán veřejné moci ve zpusobu, jakým nakládá s tímto majetkem. Proto se může ve skutečnosti stát, že aťkoliv orgán veřejné moci nabyl formální vlastnické právo k pozemku, způsob, jakým může nakládat s majetkem, bude značně omezený. Jestliže by v těchto specifických okolnostech měla být použita logika skutečného nakládání [s majetkem] jako vlastník, mohlo by to skutečně vést ke značně zvláštním případům vyvlastnění ve veřejném zájmu, poněvadž by zde z hlediska DPH nebyl žádný vlastník.
52. Kromě toho by bylo možné na základě interní analogie dodat, že § 14 odst. 2 písm. b),

který tvoří další z „dodatečných“ transakcí, které jsou postaveny na roveř dodání zboží, odkazuje na „skutečné předání zboží na základě smlouvy o nájmu zboží na dobu určitou nebo o prodeji zboží s odložením platby, v níž je stanoveno, že za obvyklých okolností bude vlastnické právo převedeno nejpozději k okamžiku zaplacení poslední splátky“. Jak Soudní dvůr konstatoval, že znění tohoto ustanovení je zřejmé, že *na rozdíl* od transakcí podle čl. 14 odst. 1 neodkazují transakce podle čl. 14 odst. 2 písm. b) na převod práva nakládat s majetkem jako vlastník(18).

53. Souhrnně řečeno, čl. 14 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH nevyžaduje pro převod práva nakládání s majetkem jako vlastník, zatímco odstavec 1 tohoto článku to vyžaduje. Pro účely čl. 14 odst. 2 písm. a) této směrnice a za podmínky, že jsou splněny i ostatní požadavky uvedeného ustanovení, je to převod vlastnického práva k majetku ve smyslu formálního právního titulu k danému majetku, který stačí k tomu, aby taková transakce byla považována za zdanitelné „dodání zboží“.

### 3. Vztah mezi čl. 14 odst. 2 písm. a) a čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH

54. Článek 2 směrnice o DPH je rámcovým ustanovením, které určuje transakce, které budou podléhat DPH. Podle čl. 2 odst. 1 písm. a) této směrnice je jednou z těchto transakcí „dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

55. K tomu, aby transakce podléhala dani podle tohoto ustanovení, jsou vyžadovány čtyři prvky. Zaprvé musí existovat „dodání zboží“. Zadruhé musí dodání zboží být „za protiplnění“. Zatřetí se musí dodání uskutečnit na území členského státu. Začtvrté musí být provedeno „osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

56. Článek 14 směrnice o DPH se vztahuje pouze na první kritérium stanovené čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH. Jen definuje „dodání zboží“. Toto ustanovení však mlčí ohledně ostatních podmínek čl. 2 odst. 1 písm. a) této směrnice (protiplnění, územní podmínka a povaha osoby povinné k dani, která jedná jako taková). Ve srovnání s články 16 až 18 směrnice o DPH, které odkazují na transakce, které mají nebo mohou být považovány za „dodání zboží za protiplnění“, se článek 14 totiž týká jen transakcí, které mají být považovány za „dodání zboží“.

57. Z toho logicky vyplývá, že článek 14 směrnice o DPH ponechává ostatní tři kritéria čl. 2 odst. 1 písm. a) této směrnice nedotčena. Proto není možné předpokládat, že prvek *protiplnění* je dán v každé situaci, kdy dojde k „dodání zboží“ ve smyslu článku 14 směrnice o DPH.

58. Toto zjištění vede k druhé podotázce, která byla předmětem otázky předložené vnitrostátním soudem: jaký je vztah mezi pojmem „odškodnění“, na které odkazuje čl. 14 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH, a pojmem „protiplnění“ v čl. 2 odst. 1 písm. a) této směrnice? Jsou tyto dva pojmy samostatné? Nebo má být odškodnění považováno za druh (logicky podmnožinu) pojmu protiplnění?

59. Pojem „protiplnění“ je v judikatuře vykládán tak, že dodání zboží je užineno „za protiplnění“, jestliže existuje *přímá souvislost* mezi dodáním zboží nebo služeb a získanou protihodnotou(19). Taková přímá souvislost existuje, „jen pokud mezi dodavatelem a kupujícím existuje právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž cena obdržená dodavatelem představuje protihodnotu skutečně poskytnutou za dodané zboží“(20). Soudní dvůr konstatoval, že „protiplnění je tedy subjektivně určenou hodnotou, tj. hodnotou skutečně obdrženou, nikoli hodnotou určenou podle objektivních kritérií“(21).

60. Soudní dvůr také konstatoval, že „protiplnění musí být vyjádřitelné v penězích“ a „kde tato hodnota nesestává z peněžní částky dohodnuté mezi stranami, musí, aby byla subjektivní, být



hodnotou, kterou pořizovatel služby, jež představuje protiplnění za dodání zboží, přikládá službám, které si zamýšlí pořídit, a tato hodnota musí odpovídat částce, kterou je připraven za tímto úelem vynaložit“(22). Skutečnost, že cena zaplacená za transakci je vyšší nebo nižší než tržní cena, bylo Soudním dvorem považováno za irrelevantní při určení, zda byla transakce provedena za protiplnění(23).

61. Diskuse o tom, zda pojem „odškodnění“ v §l. 14 odst. 2 písm. a) je v souladu se všemi prvky tvořícími „protiplnění“ definované v judikatuře uvedené výše, má dle mého názoru jen omezený význam. Jak totiž správně uvedla Komise, kritéria vytvořená judikaturou Soudního dvora k pojmu „protiplnění“, která v této věci dříve probíraly zúčastněné strany v projednávané věci, byla vytvořena výslovně v kontextu výkladu §l. 2 odst. 1 písm. a) s ohledem na transakce, na které se obecně vztahuje §l. 14 odst. 1 směrnice o DPH, nebo s ohledem na poskytnutí služby za protiplnění ve smyslu §l. 2 odst. 1 písm. c) této směrnice.

62. Dle mého názoru je „odškodnění“, na které odkazuje §l. 14 odst. 2 písm. a), specifickým druhem protiplnění ve smyslu §l. 2 odst. 1 této směrnice. Odškodnění lze považovat za standardizovaný druh protiplnění, které se poskytuje ve specifických okolnostech vyvlastnění.

63. Z tohoto důvodu, jestli takové objektivně odlišné pojetí odškodnění splňuje či nespĺuje všechna individuální kritéria, která judikatura tohoto Soudního dvora během let vyvinula ohledně pojmu protiplnění, má jen omezený význam. Rozdílná logika a úel obou pojmů může odvodovat potřebu rozlišení nebo odlišení.

64. Aťkoliv to nemusí být tak důležité, v závěrečné části tohoto oddílu se zaměřím na dvě možné námitky ohledně rozdílu mezi těmito pojmy, přičemž na jejich základě prokážu, jak je pojem odškodnění možné pojímat tak, že ho lze jednoduše zařadit pod zastřešující pojem protiplnění. Zprv je to judikatura, podle které odškodnění za újmu obecně nezahrnuje „protiplnění“, a zadruhé judikatura týkající se potěby „vzájemného plnění“.

65. Pokud jde o první možnou námitku, v kontextu dodání služeb a výkladu §l. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH judikatura Soudního dvora několikrát stanovila, že odškodnění za újmu nespĺuje požadavky na to, aby bylo považováno za protiplnění. Soudní dvůr konstatoval, že částka zaplacená jako nevratná záloha – jako fixní storno poplatek zaplacený jako odškodnění za utrpěnou škodu vzniklou v důsledku prodlení klienta v souvislosti se smlouvou vztahující se na dodávku hotelových služeb, nemá žádnou přímou spojitost s dodáním služby za protiplnění a nebyla předmětem této daně(24). Soudní dvůr rovněž konstatoval, že spravedlivé odškodnění újmy, která nositelům práv vznikla v důsledku rozmnožení jejich chráněných děl bez jejich svolení, také není přímým protiplněním za nějaké dodání služeb(25).

66. Podle mého názoru odškodnění, na které odkazují tato rozhodnutí, je prostě rozdílné od odškodnění, na které odkazuje §l. 14 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH. Výše uvedená rozhodnutí byla vydána v oblasti poskytování služeb. Na rozdíl od dodání zboží není žádné ustanovení obdobné §l. 14 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH pro oblast poskytování služeb, tj. není žádné konkrétní ustanovení vztahující se na převod majetku za platbu protiplnění. S ohledem na výslovné zahrnutí převodu vlastnictví k majetku pod odškodnění podle §l. 14 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH, by bylo nesmyslné vyjmout transakce, na které se vztahuje toto ustanovení, z pojmu „zdanitelná plnění“ v §l. 2 směrnice o DPH tím, že bude pojem odškodnění vyat z celkového pojetí „protiplnění“. Jak doktrína správně zdůraznila, zařazení §l. 14 odst. 2 písm. a) do směrnice o DPH možná mělo přesně za cíl překonání možných koncepcí potíží zahrnutím tam uvedené specifické transakce mezi dodání zboží(26).

67. Druhá možná námitka je vznesena judikaturou, která interpretuje kombinaci §l. 2 odst. 1 písm. a) a §l. 14 odst. 1 směrnice o DPH, přičemž zdůrazňuje prvek „vzájemného plnění“. Tak

například ve věci *Posnania Investment*, ve které předmetná transakce zahrnovala převod vlastnického práva k nemovitosti na veřejný subjekt za účelem zaplacení daňového dluhu, Soudní dvůr konstatoval, že i když tam byl právní vztah mezi poskytovatelem a příjemcem, tak povinnost daňového poplatníka (dodavatele) byla *jednostranná*, zaplacení daně vedlo pouze k zákonnému zániku dluhu na daních a daň je povinným odvodem. Na tomto základě Soudní dvůr dospěl k závěru, že neexistoval žádný právní vztah, který by zahrnoval poskytnutí vzájemného plnění(27).

68. A znovu, pokud je vlastně tato kategorie relevantní s ohledem na odlišnou povahu transakce uvedené v čl. 14 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH, zůstává zde stále prvek „vzájemnosti“ ve smyslu „přímé souvislosti“, a to i s ohledem na převod vlastnického práva k majetku a odškodnění. Jedna je přímou druhého – odškodnění bylo zaplaceno, protože majetek byl vyvlastněn. Tento prvek se týká logického vztahu mezi protiplněním a dodáním: předmetné dodání zboží a protiplnění (ve formě odškodnění) musí být považováno za přímo souvisící. Pokud není dodání poskytnuto, není zaplaceno ani protiplnění, a naopak(28).

#### 4. Dílčí závěr

69. Použití čl. 14 odst. 2 písm. a) je tak podrobeno třem kumulativním podmínkám. Zprv musí zde být převod vlastnického práva. Zadruhé převod musí být na základě příkazu vydaného orgánem veřejné moci nebo jeho jménem nebo vyplývajícím ze zákona. Zatřetí, musí zde být platba odškodného.

70. Pokud jde o první z těchto podmínek, směrnice o DPH nevyžaduje převod dispozičního oprávnění k majetku jako vlastník, jak to vyžaduje odstavec 1 toho článku. Pro účely čl. 14 odst. 2 písm. a) této směrnice a za podmínky, že jsou splněny požadavky týkající se odškodnění a zpusobu, jakým má být transakce provedena, je převod vlastnického práva k majetku ve smyslu formálního právního titulu k majetku, postačující k tomu, aby taková transakce byla považována za zdanitelné „dodání zboží“ podle článku 14 této směrnice.

71. K tomu, aby dodání podle čl. 14 odst. 2 písm. a) bylo zdanitelné, musí být splněny i požadavky stanovené článkem 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH, a to v závislosti na specifických prvcích obsažených v první uvedeném ustanovení. Tyto specifické prvky čl. 14 odst. 2 písm. a) ovlivňují také výklad obecného pojetí „protiplnění“ v čl. 2 odst. 1 písm. a). Skutečně vyplacené odškodnění podle čl. 14 odst. 2 písm. a) musí být považováno za specifický druh „protiplnění“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH.

#### C. Projednávání věci

##### 1. Došlo k dodání zboží ve smyslu čl. 14 odst. 2 písm. a)?

72. V projednávání věci vyjádřil předkládající soud pochybnosti o existenci převodu vlastnictví v „hospodářském“ smyslu. Vysvětlil, že starosta Vratislavi jednal na obou stranách transakce, a to jako orgán místní samosprávy (obce) a jako zástupce státu. Příslušná ustanovení polského práva se vztahují pouze na „právní vlastnictví“ a nevztahují se na převod „ekonomického vlastnictví“. Je proto sporné, zda došlo ke skutečnému převodu ekonomického vlastnictví. Předkládající soud také zdrazňuje, že se sporná transakce týká převodu vlastnického práva nikoliv jako důsledku svobodné vůle stran takové transakce, ale na základě zákona a za platbu odškodného.

73. Pojem „ekonomické vlastnictví“ se jako takový ve směrnicí nevyskytuje. Avšak z toho, co naznačuje předkládající soud, a z diskuse zúčastněných stran, se zdá, že předběžná otázka se týká možnosti použít pojem „převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“ podle čl. 14 odst. 1 směrnice tak, jak jej vykládá Soudní dvůr.

74. Podle obecných kritérií uvedených v bodech 40 až 53 tohoto stanoviska není požadavek na existenci převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník jednou z podmínek článku čl. 14 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH.

75. V důsledku toho a s výhradou ověření předkládajícím soudem se zdá, že všechny tři požadavky čl. 14 odst. 2 písm. a) na to, aby se jednalo o dodání zboží, jsou v předmětné věci naplněny.

76. Zaprvé, jak bylo potvrzeno předkládajícím soudem, není sporu o tom, že vlastnické právo k nemovitosti bylo převedeno z obce Vratislav na stát. Pro tento účel není podstatné, že to byl ve skutečnosti stejný starosta Vratislavi, který jednal ve dvou různých rolích ve stejné transakci, a to jako výkonný orgán jménem obce a jako zástupce státu. Podstatným pro účely předmětného ustanovení je změna formálního vlastnického práva mezi dvěma zjevně odlišnými právními osobami.

77. Zadržím tento převod vlastnického práva probhl na základě rozhodnutí uiněného vojvodou Dolního Slezska (Wojewoda Dolnośląski) a v souladu s vnitrostátním právem(29). Z tohoto pohledu okolnost, na kterou poukázal předkládající soud, že převod vlastnického práva ke zboží není výsledkem svobodné vůle stran, je také nepodstatná. Druhým předpokladem v článku čl. 14 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH je totiž přesná skutečnost, že převod vlastnického práva probhne bu na základě zákona, nebo na základě příkazu vydaného orgánem veřejné moci nebo jeho jménem. Tento prvek značí odlišnost od transakcí, na které se vztahuje čl. 14 odst. 1 této směrnice, a jako takový znamená, že zde není svobodná vůle nebo vzájemná dohoda.

78. Zatetí, zdálo by se, že byla provedena platba odškodnění starostou Vratislavi, a to na základě samostatného rozhodnutí vydaného vojvodou Dolního Slezska, kterým byla určena výše odškodnění, na kterou má obec Vratislav nárok. Vzhledem k tomu, že existence „skutečného“ odškodnění byla podrobně diskutována zúčastněnými stranami v tomto řízení, budu se zabývat touto specifickou otázkou zvlášť.

## 2. „Skutečné“ odškodnění nebo protiplnění

79. Obecná analýza provedená v bodech 54 až 68 tohoto stanoviska již naznačuje, že pojem odškodnění v čl. 14 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH by měl být považován za specifický druh protiplnění ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice.

80. Avšak z předkládacího rozhodnutí a také z vyjádření zúčastněných stran v převodním řízení vyplývá, že pochyby předkládajícího soudu se nevztahují ani tak k logickému vztahu mezi pojmy „protiplnění“ a „odškodnění“, jako spíše ke skutečnosti, že si je nejistý, zda odškodnění bylo skutečně vyplaceno.

81. Oba účastníci převodního řízení jsou toho názoru, že žádné skutečné protiplnění nebylo zaplacen.

82. Podle obce Vratislav byly finanční prostředky na zaplacení odškodnění, určené rozhodnutím vojvody Dolního Slezska, převedeny z obecního rozpočtu, který souvisí s úkoly městského okresu. Souasn byl příjem z odškodnění promítnut v tom stejném rozpočtu jako

příjem obce. Toto bylo provedeno prostřednictvím interního účetního převodu, který nijak nekompensoval ztrátu nemovitostí obcí Vratislav.

83. Polská vláda tvrdí, že nelze mít za to, že by podmínka týkající se *přímé souvislosti* mezi převodem vlastnictví a odškodněním byla splněna. Starosta města Vratislav, kterému byla uložena povinnost vyplatit náhradu, nemá svůj vlastní rozpočet. Finanční prostředky pro úkoly, jež plní, se čerpají z rozpočtu obce. V důsledku toho je rozhodnutí o uhrazení odškodnění provedeno pouze prostřednictvím převodu finančních prostředků, které již byly přiděleny obci Vratislav pro úkoly městského okresu. Ministerstvo financí vyjádřilo podobný názor na jednání.

84. Je výlučně v cíl předkládajícího soudu, aby určil, zda za těchto specifických okolností v projednávané věci bylo odškodnění skutečně zaplacen. Tomuto Soudnímu dvoru skutečně nepřísluší, aby rozhodoval o spletlostech polského správního práva, neboť skutkový a právní kontext tohoto případu zůstává značně nejasný, a to i přes výzvu Soudního dvora zúčastněným stranám na jednání, aby vysvětlily, jak účetní systém obecní správy s dvojími úkoly ve skutečnosti funguje. Zejména zůstává nejasné, zda se jednalo o skutečný převod finančních prostředků státu, a pokud ano, pak do kterých rozpočtových položek obce, nebo také to, do jaké míry má obec skutečně samostatné a odlišené rozpočtové položky pro různé úkoly, které jsou jí svěřeny.

85. Existují nicméně alespoň některé obecné body, které by mohly být poskytnuty předkládajícímu soudu jako vodítko.

86. Zaprvé skutečnost, že odškodnění bylo provedeno prostřednictvím účetní operace, nevylučuje, že bylo skutečně provedeno, poněvadž ani směrnice o DPH, ani judikatura nestanoví žádné zvláštní požadavky na způsob platby nebo na účetní postup, jakým má být odškodnění provedeno.

87. Zadruhé, avšak ve smyslu přímé souvislosti nebo základní logiky „quid pro quo“, která je vlastní každé transakci(30), musí být poskytnuto protiplnění za převod formálního vlastnického práva k majetku. Určitým způsobem musí protiplnění následovat v opačném směru, než je převod vlastnického práva. Musí proto dojít k nějakému nárůstu *vlastních prostředků* obce, s ohledem na to, že majetek byl předtím vlastněn obcí jakožto samosprávnou jednotkou.

88. Zatetí odškodnění je podle čl. 14 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH specifickým vyjádřením protiplnění vyžadovaného čl. 2 odst. 1 písm. a) této směrnice a je nezbytné, aby odškodnění bylo *skutečně* zaplacen. Toto je potvrzeno čl. 14 odst. 2 písm. a), který výslovně požaduje *zaplacení* odškodnění. Jednou ze základních zásad směrnice o DPH je, že základem daně je protiplnění *skutečně* obdržené, přičemž jeho důsledek spočívá v tom, že daňová správa nemůže získat na DPH částku vyšší, než jakou získala osoba povinná k dani(31). Jestliže totiž je dodání skutečně bez protiplnění, potom není ani žádný vyměňovací základ(32). Zjednodušeně řečeno: jestliže nebyla obdržena žádná platba, není co zdanit.

## V. Závěry

89. Na základě výše uvedeného navrhuji odpověďt na otázky položené Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud, Polsko) takto:

„Převod vlastnického práva k nemovitostem vlastních obcí na stát, vyplývající ze zákona, za skutečnou platbu odškodného v případě, kdy podle vnitrostátní právní úpravy spravuje tyto nemovitosti nadále starosta obce, který je současně zástupcem státu a výkonným orgánem obce, je zdanitelným plněním ve smyslu čl. 14 odst. 2 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.“

- 1 Původní jazyk: angličtina.
- 2 Viz např. Roscher (ed.), W. H., *Ausführliches Lexikon der Griechischen und Römischen Mythologie. druhý díl*. Leipzig, Verlag von B. G. Teubner, 1890–1897, str. 29 až 41 nebo William Smith (ed.), *Slovník řecké a římské biografie a mytologie. Díl II*. Londýn, Taylor and Walton, 1846, str. 550 až 552.
- 3 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) (dále jen „směrnice o DPH“).
- 4 Dz. U. 2004, č. 54, částka 535. Konsolidované znění, Dz. U. z roku 2011, č. 177, částka 1054, ve znění pozdějších změn a doplňků.
- 5 I FSK 1857/13.
- 6 I FPS 1/15.
- 7 Rozsudek ze dne 11. května 2017 ve věci Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:361, bod 27).
- 8 Viz rozsudek ze dne 29. září 2015 ve věci Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, bod 29 a citovaná judikatura).
- 9 Viz rozsudek ze dne 14. prosince 2000 ve věci Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, bod 23 a citovaná judikatura). Viz rovněž usnesení ze dne 20. března 2014 ve věci Gmina Wrocław (C-72/13, EU:C:2014:197, body 18 až 22 a citovaná judikatura).
- 10 Viz například rozsudek ze dne 19. ledna 2017 ve věci National Roads Authority (C-344/15, EU:C:2017:28, bod 31 a citovaná judikatura).
- 11 Viz například rozsudek ze dne 6. října 2015, T-Mobile Czech Republic a Vodafone Czech Republic (C-508/14, EU:C:2015:657, body 28 a 29 a citovaná judikatura).
- 12 Ustanovení obdobné čl. 14 odst. 2 písm. a) směrnice o DPH bylo zavedeno do šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1). V návrhu Komise (COM/1973/950/final), odkazoval návrh čl. 5 odst. 2 písm. f), který se potom stal čl. 5 odst. 4 písm. a) šesté směrnice o DPH, na „převod vlastnictví k majetku za náhradu nebo protiplnění na základě příkazu vydaného orgánem veřejné moci nebo jeho jménem, v případech, kdy by převod takového majetku soukromoprávní smlouvou představoval daňovou povinnost.“ Tato poslední část (zvýrazněna kurzivou) nebyla zahrnuta do konečného znění. Návrh také obsahoval čl. 12 odst. 4, podle kterého „ve vztahu k dodáním specifikovaným v čl. 5 odst. 2 písm. f), bude výše zaplaceného odškodnění, vyjma příspěvku na podporu zaměstnanosti, považována za zdanitelnou částku“. Toto ustanovení se nedostalo do konečného znění. Viz Terra, B. J. M. a Kajus, J., *A Guide to the Sixth VAT Directive (Návod k šesté směrnici o DPH). Commentary to the Value Added Tax of the European Community*, díl A, IBFD Publications, 1991, str. 209.
- 13 Viz např. Terra, B. J. M. a Kajus, J., *Introduction to European VAT (Recast), Commentaries on European VAT Directives*, IBFD Publications, 2017, str. 246; nebo van Doesum, A., van Kesteren H. a van Norden, G. J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International, 2016, str. 111.

14 V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. července 2013 ve věci Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, bod 35). Soudní dvůr také zdůraznil, že toto ustanovení „neodkazuje na převod vlastnictví zpřesoby, jež upravuje použitelné vnitrostátní právo, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravčující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku. Viz například rozsudek ze dne 3. září 2015 ve věci Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, bod 51 a citovaná judikatura). Soudní dvůr vysvětlil, že úelem toho je založení společného systému DPH na jednotné definici zdanitelných transakcí, a že tento cíl by byl ohrožen, „jestliže by se podmínky pro dodání zboží [...] lišily od jednoho členského státu k druhému, jako to je u podmínek vztahujících se na převod vlastnického práva v občanském právu“. Viz například rozsudek ze dne 8. února 1990 ve věci Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, bod 8).

15 Rozsudek ze dne 3. září 2015 ve věci Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, bod 51 a citovaná judikatura).

16 V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. února 2003 ve věci Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, bod 34).

17 Výše v bodech 35 až 39.

18 Viz rozsudek ze dne 4. října 2017 ve věci Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:734, bod 31)

19 Například viz rozsudek ze dne 8. listopadu 2012 ve věci Profitube (C-165/11, EU:C:2012:692, bod 51 a citovaná judikatura).

20 Například viz rozsudek ze dne 11. května 2017 ve věci Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:361, bod 31 a citovaná judikatura).

21 Například viz rozsudek ze dne 7. listopadu 2013 ve věci Tulic and Plavovin (C-249/14 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 33 a citovaná judikatura).

22 Viz rozsudek ze dne 19. prosince 2012 ve věci Orfey Bulgaria, (C-549/11, EU:C:2012:832, body 44 a 45 a citovaná judikatura).

23 Viz rozsudek ze dne 2. června 2016 ve věci Lajvér (C-263/15, EU:C:2016:392, bod 45 a citovaná judikatura).

24– Rozsudek ze dne 18. července 2007 ve věci Société thermale d'Eugénie-Les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, bod 32).

25– Rozsudek ze dne 18. ledna 2017 ve věci SAWP (C-37/16, EU:C:2017:22, bod 30).

26 Viz např. A. van Doesum, H. van Kesteren a G. J. van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International, 2016, str. 111; Terra, B. J. M. a Kajus, J., *Introduction to European VAT (Recast), Commentaries on European VAT Directives*, IBFD Publications, 2017, str. 246; Henkow, O., *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*, Kluwer Law International, 2013, str. 67

27 Rozsudky ze dne 11. května 2017 ve věci Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:361, body 32 až 36). Viz rovněž v kontextu poskytování služeb rozsudek ze dne 22. června 2016 ve věci Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, body 24 až 26).

28 Viz van Doesum, A., van Kesteren, H., a van Norden, G. J., *Fundamentals of EU VAT Law*,

Kluwer Law International, 2016, str. 129, citující rozhodnutí ze dne 2. června 1994 ve věci Empire Stores (C-333/93, EU:C:1994:225, bod 16). Viz *a contrario* rozsudek ze dne 18. července 2007 ve věci Société thermale d'Eugénie-Les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, bod 26), ve kterém byla rezervace ubytování posouzena jako nezávislá na platbě nevratné zálohy, takže zde neexistovala žádná přímá souvislost mezi službou a protihodnotou.

29 Příslušným vnitrostátním ustanovením je § 12 odst. 4 Ustawa o szczególnych zasadach lokalizacji dróg publicznych (zákon o zvláštních pravidlech pro stanovení průběhu veřejných komunikací).

30 Obecně viz výše bod 68 tohoto stanoviska.

31 Viz rozsudek ze dne 2. července 2015 ve věci NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, bod 35 a citovaná judikatura). Viz také rozsudek ze dne 23. listopadu 2017 ve věci Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, body 12 a 13).

32– V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. listopadu 2013 ve věci Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, bod 31 a citovaná judikatura).