

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

MICHALA BOBEKA

przedstawiona w dniu 22 lutego 2018 r.(1).

Sprawa C-665/16

Minister Finansów

przeciwko

Gminie Wrocław

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska)]

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Transakcje podlegające opodatkowaniu – Artykuł 2 ust. 1 lit. a) – Odpłatna dostawa towarów – Artykuł 14 ust. 2 lit. b) – Przeniesienie prawa własności do towaru w zamian za odszkodowanie, z nakazu wydanego przez organ władzy publicznej – Wywłaszczenie nieruchomości należących do gminy

I. Wprowadzenie

1. W mitologii rzymskiej Janus był bogiem początków i końców, opiekunem drzwi, przejść, bram, lecz w okresie przedklasycznym także patronem stworzenia, wojen, źródła wody i słońca(2). Oprócz trudności z przypisaniem zakresu kompetencji (które prawnikowi specjalizujący się w prawie Unii są dosyć dobrze znane), zawsze stanowił cichy problem dla bogów rzymskich, których moce zmieniały się przez stulecia, można wskazać jeden element dotyczący Janusa, co do którego ludzie są zgodni a? po dziś dzień: zwykle przedstawiano go jako posiadającego dwie twarze.
2. W przeciwieństwie do boga z jedną głową i o dwóch twarzach, niniejsza sprawa dotyczy jednej twarzy, ale na dwóch różnych głowach. Tak, w skrócie, można opisać źródło sporu związanego z podatkiem od wartości dodanej (VAT), który powstał w niniejszej sprawie: zgodnie z polskim prawem prezydent Wrocławia pełni dwie różne role. Z jednej strony, jest on organem wykonawczym (samorządem terytorialnego) Gminy Wrocław (Polska). Z drugiej strony, w kwestiach (odgórnej) administracji państwowej działa on także w charakterze reprezentanta Skarbu Państwa.
3. Dwoistość funkcji pewnych organów administracji szczebla regionalnego, które, w zależności od konkretnych zadań, działają jako organy samorządowe lub państwowe, nie jest niczym nowym, zwłaszcza w Europie środkowej. Nowością w kontekście niniejszej sprawy jest

jednak sposób, w jaki należy ocenić tę praktykę dla celów VAT w sprawach, w których ten sam organ, in casu prezydent Wrocławia, pojawia się w szczególnej sytuacji wyłączenia nieruchomości po obu stronach transakcji, ale pełniąc dwie różne role. Ponadto w następstwie formalnego przeniesienia tytułu własności z Gminy Wrocław na Skarb Państwa sporna nieruchomość w rzeczywistości nadal zarządzana jest przez ten sam organ: prezydenta Wrocławia.

4. W tym kontekście Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) zmierza do ustalenia, czy przeniesienie prawa własności spornej nieruchomości z Gminy Wrocław na Skarb Państwa stanowi transakcję podlegającą opodatkowaniu na gruncie art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT(3). Pytanie to rodzi dwa szczególne problemy: po pierwsze, czy aby można było uznać transakcję za podlegającą opodatkowaniu, konieczne jest także stwierdzenie, że *przeniesienie prawa własności nieruchomości* na gruncie art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT powoduje przeniesienie *prawa do rozporządzania rzeczą jak własność* w rozumieniu art. 14 ust. 1 tej dyrektywy. Po drugie, jaki jest związek pomiędzy pojęciem *odszkodowania*, do którego nawiązuje art. 14 ust. 2 lit. a), a pojęciem *odpłaty* [wynagrodzenia] w art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy?

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

5. Wykaz transakcji podlegających opodatkowaniu VAT w art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT obejmuje:

„odpłatny dostaw[?] towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze; [...]”.

6. Zgodnie z art. 14 dyrektywy VAT:

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

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

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

b) faktyczne przekazanie towaru zgodnie z umową najmu towarów na czas określony lub sprzedaży towaru na warunkach odroczonej płatności, która zawiera klauzulę o przeniesieniu własności w następstwie normalnych zdarzeń nie później niż z chwilą zapłaty ostatniej raty;

c) przekazanie towaru na podstawie umowy, zgodnie z którą prowizja płacona jest od zakupu lub sprzedaży”.

B. Prawo polskie

7. Artykuł 7 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zwanej dalej „ustawą o VAT”)(4) stanowi, że „[p]rzez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak własność, w tym również przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie”.

III. Okoliczności faktyczne, postępowanie i pytania prejudycjalne

8. W następstwie decyzji Wojewody Dolnośląskiego (Polska) prawo własności nieruchomości należało uprzednio do Gminy Wrocław przeniesiono na Skarb Państwa w celu budowy drogi. Odrębne decyzje Wojewoda Dolnośląski ustalił wysokość odszkodowania przysługującego Gminie Wrocław za nieruchomości i zobowiązał prezydenta Wrocławia (zwanego dalej „prezydentem”) do wypłaty tej kwoty.

9. Powziwszy wątpliwość w przedmiocie obowiązków podatkowych w związku z tą transakcją, Gmina Wrocław skierowała wniosek do Ministra Finansów, zwracając się o dokonanie wykładni prawa podatkowego w świetle tych szczególnych okoliczności. Gmina zwróciła się z pytaniem, czy przeniesienie z mocy prawa własności nieruchomości w zamian za odszkodowanie stanowi odpłatną dostawę towarów podlegającą opodatkowaniu VAT. W razie udzielenia odpowiedzi twierdzącej gmina pragnęła dowiedzieć się, który podmiot powinien zostać wskazany na fakturze VAT jako nabywca towaru.

10. Minister Finansów odpowiadając na pytania stwierdził, że transakcja będąca przedmiotem sporu w niniejszej sprawie podlega opodatkowaniu VAT i przedstawił dodatkowo następujące wyjaśnienia.

11. Po pierwsze, podatnikiem nie może być prezydent, bowiem nie jest on podmiotem prowadzącym samodzielnie działalność gospodarczą i nie działa na własny rachunek. W rezultacie podatnikiem jest gmina.

12. Po drugie, mimo że obowiązek dokonania wypłaty odszkodowania został określony dla prezydenta, nie zmienia to faktu, iż własność nieruchomości została przeniesiona z gminy na Skarb Państwa reprezentowany przez prezydenta. W związku z powyższym dla celów VAT dostawcą i odbiorcą jest ten sam podatnik.

13. Po trzecie, jako że do przeniesienia własności nieruchomości z gminy na rzecz Skarbu Państwa doszło w zamian za odszkodowanie, miała miejsce odpłatna dostawa towarów, podlegająca opodatkowaniu VAT.

14. Ministerstwo Finansów uznało wobec tego, że na gminie ciąży obowiązek udokumentowania dostawy wywłaszczonych nieruchomości fakturą VAT, na której jako dostawcą i odbiorcą wskazano gminę działającą jednocześnie w imieniu własnym i jako reprezentant Skarbu Państwa.

15. Gmina Wrocław zakwestionowała tę interpretację. Gmina wniosła więc skargę przeciwko Ministrowi Finansów do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu (Polska).

16. Sąd ten orzekł, że w niniejszej sprawie nie doszło do realizacji warunku dokonania dostawy na gruncie prawa podatkowego – w postaci przeniesienia ekonomicznego władztwa nad nieruchomościami z dostawcy na odbiorcę. Powodem ku temu był fakt, że dostawcą i odbiorcą jest ten sam podmiot – Gmina Wrocław. Wobec tego nie doszło zdaniem tego sądu do przejęcia władztwa ekonomicznego i faktycznego nad nieruchomością, od którego zaistnienia, zgodnie z prawem Unii i prawem krajowym, uzależniono wystąpienie zdarzenia podlegającego opodatkowaniu VAT.

17. Minister Finansów zaskarżył to postanowienie do sądu odwołującego, Naczelnego Sądu Administracyjnego.

18. Sąd ten orzekł, że sporna sytuacja rodzi poważne wątpliwości dotyczące możliwości

uznania czynności przeniesienia przez gminę prawa własności nieruchomości z nakazu władzy publicznej w zamian za odszkodowanie za czynność opodatkowaną w rozumieniu art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT. Postanowieniem z dnia 12 lutego 2015 r.(5). izba w składzie trzech sędziów przedstawiła sprawę do rozpoznania powikszonym składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego wraz z następującym zagadnieniem prawnym:

„Czy przeniesienie prawa własności nieruchomości z nakazu władzy publicznej w zamian za odszkodowanie, którego ekonomiczny ciężar (w tym ciężar uiszczenia podatku) poniesie wywołany, można uznać za czynność opodatkowaną w rozumieniu art. 7 ust 1 pkt 1 [ustawy o VAT]?”.

19. Skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego w uchwale z dnia 12 października 2015 r. udzielił odpowiedzi twierdzącej na to pytanie(6): przeniesienie przez gminę prawa własności nieruchomości z nakazu władzy publicznej w zamian za odszkodowanie stanowi dostawę towaru w rozumieniu art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT. Sąd ten wyjaśnił, że tego rodzaju przeniesienie prawa własności, w rozumieniu prawa cywilnego, stanowi dostawę towarów dla celów VAT. Sąd uznał zatem, że odniesienie się do kwestii ustalenia, czy transakcja ta wiąże się tak?e z przeniesieniem władztwa ekonomicznego nad nieruchomością, nie byłoby istotne dla sprawy. Ponadto sąd ten nie podzielił również poglądu, że wypłata na rzecz gminy odszkodowania za wywołane przez Skarb Państwa nieruchomości nie ma realnego charakteru. Sąd ten uznał, że de facto środki na ten cel gmina pozyskuje z budżetu Skarbu Państwa w ramach dotacji na realizację zadania publicznego z zakresu administracji państwowej.

20. Z uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego nie zgadzają się strony w postępowaniu głównym. Wniosły one o wystąpienie z pytaniem prejudycjalnym do Trybunału Sprawiedliwości. Naczelny Sąd Administracyjny w składzie trzech sędziów przychylił się do tego wniosku, postanowił zawiesić postępowanie i skierować następujące pytanie prejudycjalne:

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

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

21. Uwagi na piśmie przedstawili Gmina Wrocław, rząd polski oraz Komisja Europejska. Wspomniane zainteresowane strony, jak również Ministerstwo Finansów, przedstawiły swoje stanowiska ustnie podczas rozprawy w dniu 13 grudnia 2017 r.

IV. Ocena

22. Struktura niniejszej opinii jest następująca. Po pierwsze, przedstawię kilka uwag wstępnych dotyczących szczególnego kontekstu niniejszej sprawy oraz dokądnego zakresu pytań skierowanych przez sąd odsyłający (A). W drugiej kolejności odniosę się, w sposób ogólny, do kwestii wykładni pojęcia „dostawy towarów” w art. 14 ust. 1 i art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT, jak również związku pomiędzy pojęciami „odszkodowania” [art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT] i „wynagrodzenia” [art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT] (B). Po trzecie, przeprowadzę analizę konkretnego pytania skierowanego w niniejszej sprawie w świetle dokonanej wykładni wspomnianych wyżej przepisów (C).

A. Uwagi wstępne

1. Dwoisty charakter władz lokalnych w Polsce

23. Kontekst niniejszej sprawy jest do pewnego stopnia szczególny. Dwoisty charakter i podwójne funkcje władz lokalnych są źródłem trudności przy ocenie kwestii opodatkowania transakcji w rodzaju tej będącej przedmiotem sporu. Jak w sposób użyteczny nakreślić sąd odsyłający, a dokładniej wyjaśnić zainteresowane strony, rozumiem, że krajowe przepisy w tym zakresie można przedstawić w sposób następujący:

24. Po pierwsze, na poziomie zarządzania, Wrocław jest miastem na prawach powiatu. Miasto na prawach powiatu realizuje swoje własne zadania, za które ponosi odpowiedzialność (administracja samorządowa lub administracja niezależna), oraz zadania zlecone mu przez państwo (administracja państwowa). Zadania związane z zarządzaniem nieruchomości będącej przedmiotem sporu w niniejszej sprawie należą do zadań własnych miasta na prawach powiatu. Oznacza to, że w następstwie wyłączenia zarządzaniem nieruchomości stanowić uprzednio własność Gminy Wrocław nadal zajmować się będzie ten sam organ, reprezentowany przez prezydenta Wrocławia.

25. Po drugie, jeżeli chodzi o budżet gminy, sąd odsyłający wyjaśnia, że miasto na prawach powiatu finansuje realizację zadań własnych z własnych środków. Z kolei zadania zlecone z zakresu administracji państwowej są finansowane z dotacji z budżetu państwa lub administracji innego szczebla. Zgodnie z postanowieniem odsyłającym gmina (miasto na prawach powiatu) jest odpowiedzialna za zadania w zakresie zarządzania sporną nieruchomością. Z uwagi na to, że są to zadania własne, koszty poniesione w związku z ich wykonywaniem nie muszą być konieczne w pełni pokrywane z dotacji pozyskiwanych z budżetu państwa.

26. Po trzecie, co się tyczy formalnej reprezentacji stron transakcji, nawet jeżeli dokonano przeniesienia prawa własności nieruchomości z Gminy Wrocław na Skarb Państwa, oba te podmioty publiczne reprezentowane były dla celów tej transakcji przez ten sam organ, działający w różnym charakterze: prezydenta Wrocławia.

2. Zakres skierowanego pytania

27. Sąd krajowy sformułował rozpatrywane odwołanie prejudycjalne w do pewnego stopnia szczególny sposób. Pytanie prejudycjalne opiera się na szeregu założeń natury faktycznej i prawnej.

28. W szczególności na mocy art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT „podatnikiem” jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności. Za „działalność gospodarczą” uznaje się wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu(7). Odstępstwo od ogólnej definicji „podatników” w art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT zawarto w art. 13 ust. 1 tej dyrektywy. Z zakresu tej definicji wyklucza się w nim krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami gospodarczymi, których dokonują jako organy władzy publicznej, chyba że wykluczenie ich z kategorii podatników prowadzi do znaczących zakłóceń konkurencji(8).

29. Mimo wielokrotnego sprzeciwu ze strony Gminy Wrocław, sąd odsyłający wyraził nieświadczenie, że nie można zakwestionować statusu gminy jako *podatnika*. Pytanie skierowane przez sąd odsyłający dotyczy zatem wyjątkowo kwestii *opodatkowania* transakcji przeniesienia prawa własności spornej nieruchomości.

30. Kwalifikacja rozpatrywanej działalności w świetle kryteriów przyjętych przez Trybunał należy do sądu krajowego(9). W tym kontekście należy przypomnieć, że na sądzie krajowym spoczywa odpowiedzialność za ustalenie stanu prawnego i faktycznego zawisłego przed nim sporu(10). W szczególności to nie strony postępowania głównego, ale sąd krajowy jest władny ustalić, jakie pytania mają zostać przedstawione Trybunałowi. Jest to związane nie tylko z funkcją, jaką przyznano Trybunałowi na mocy art. 267 TFUE, lecz także z obowiązkiem zapewnienia wszystkim zainteresowanym stronom możliwości przedłożenia uwag zgodnie z art. 23 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej(11).

31. Zadaniem Trybunału nie jest zatem ponowne dokonywanie ocen stanu faktycznego lub wykadni prawa krajowego dokonanych już przez sąd odsyłający, a które nie są przedmiotem pytań prejudycjalnych. Dotyczy to również (lub w szczególności dotyczy) przypadków, w których wątpliwa ocena wymaga zastosowania prawa Unii do dość skomplikowanego ustawodawstwa krajowego.

32. Niniejsza opinia będzie zatem opierać się na ocenie dokonanej przez sąd krajowy, a mianowicie, że dla celów spornej transakcji Gmina Wrocław jest „podatnikiem”, bez zajmowania jednak stanowiska w tej konkretnej kwestii.

B. „Dostawa towarów” na gruncie art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT

33. Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy transakcja będąca przedmiotem sporu w postępowaniu głównym stanowi podlegającą opodatkowaniu „dostawę towarów” w rozumieniu art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT. Sąd odsyłający zwróci się ponadto z pytaniem, czy okoliczności, że wypłacone odszkodowanie stanowi jedynie wewnętrzne przeksięgowanie w ramach budżetu gminy, ma jakiegokolwiek znaczenie dla tej oceny.

34. Aby udzielić użytecznej odpowiedzi na zadane pytanie, w pierwszej kolejności zbadam źródło i cel art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT (1). Po drugie, przeanalizuję związek między art. 14 ust. 2 lit. a) i art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT (2). Po trzecie, zajmę się kwestią, czy „odszkodowanie”, o którym mowa w art. 14 ust. 2 lit. a), spełnia wymóg „wynagrodzenia” przewidziany w art. 2 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy (3).

1. Źródło i cel art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT

35. Artykuł 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT obejmuje konkretną transakcję spełniającą trzy przesłanki. Po pierwsze, musi nastąpić „przeniesienie prawa własności do towaru”. Po drugie, przeniesienie prawa własności musi nastąpić „z nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub w jego imieniu albo z mocy prawa”. Po trzecie, przeniesienie własności musi nastąpić „w zamian za odszkodowanie”.

36. Artykuł 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT obejmuje szczególną grupę transakcji. W przeciwieństwie do transakcji, o których mowa w art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT, które wiążą się z wolną wolą stron nierozdzielnie związaną z odpłatną transakcją wzajemną, art. 14 ust. 2 lit. a) tej dyrektywy przewiduje inny scenariusz: przeniesienie własności dokonane w wyniku jednostronnej decyzji organu władzy publicznej w zamian za odszkodowanie.

37. Mimo że prace przygotowawcze nie rzucają zbyt wiele światła na cel art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT(12), brzmienie i logika tego przepisu pozwalają jednak na wyciągnięcie pewnych wniosków.

38. Jak zauważyło kilku autorów, uzasadnione jest założenie, że owo uregulowanie, wyrażone uznając wywłaszczenie w zamian za odszkodowanie za podlegające opodatkowaniu dostaw towarów i w ten sposób poddające przymusowe przeniesienie prawa własności w zamian za odszkodowanie takim samym zasadom, jak inne dostawy towarów, mogło mieć na celu uniemożliwienie organom publicznym wyboru wywłaszczenia względem transakcji spełniającej ogólne kryteria dostawy towarów(13).

39. Zgadzam się. Wydaje się bowiem, że rozsądne jest podejście polegające na tym, aby nie zachęcać administracji publicznej do wywłaszczania poprzez stwarzanie zachęt podatkowych w tym zakresie, zamiast szukania porozumienia z zainteresowanymi stronami. W związku z tym dostawa towarów w formie nieruchomości, czy to na podstawie umowy, czy też wywłaszczenia, powinna pozostać neutralna podatkowo. Należy jednak podkreślić odmienną logikę, a co za tym idzie odmienną terminologię art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT, której można by ująć poprzez odwołanie do następującego zestawienia: *prawo prywatne – wzajemność – wynagrodzenie z jednej strony, a z drugiej – prawo publiczne – jednostronna decyzja – odszkodowanie*.

2. Związek między art. 14 ust. 2 lit. a) i art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT

40. Pytanie skierowane przez sędziów odsyłający i argumenty przedstawione przez zainteresowane strony dotyczą kwestii, czy transakcje objęte zakresem art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT muszą spełniać wymogi art. 14 ust. 1 tej dyrektywy, w szczególności warunek, zgodnie z którym musi nastąpić „przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel”.

41. Sędziów odsyłający i zainteresowane strony w szerokim zakresie odniosły się do orzecznictwa Trybunału dotyczącego art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT, w którym podkreśla się znaczenie faktycznego przeniesienia własności, niezależnie od formy prawnej tego przeniesienia(14). Trybunał orzekł, że aby dana transakcja mogła być zakwalifikowana jako dostawa towarów w rozumieniu art. 14 ust. 1, konieczne jest, aby w następstwie tej transakcji osoba ta zyskała uprawnienie do faktycznego rozporządzania tymi towarami jak właściciel(15). Prawo do rozporządzania towarami jak właściciel zostało określone jako prawo do decydowania, w jaki sposób towary są wykorzystywane lub w jakim celu(16).

42. Argument wysunięty przez Gminę Wrocław sugeruje, że aby transakcja mogła być objęta zakresem art. 14 ust. 2 lit. a), musiałaby ona również spełniać kryteria art. 14 ust. 1, a mianowicie obejmować prawo do rozporządzania towarami jak właściciel.

43. Rzecz polski i Komisja twierdzi natomiast, że art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT jest autonomiczny w odniesieniu do art. 14 ust. 1 tej dyrektywy. Zatem dla celów art. 14 ust. 2 lit. a) nie ma znaczenia, czy nastąpiło przeniesienie prawa do rozporządzania towarami w sensie ekonomicznym.

44. Zgadzam się z tym drugim stanowiskiem.

45. Artykuł 14 dyrektywy VAT, który znajduje się w cząstci zatytułowanej „transakcje podlegające opodatkowaniu”, po prostu jest określeniem, co stanowi „dostawę towarów”.

46. W ust. 1 zdefiniowano *ogólną zasadę*, pozwalając ustalić, co stanowi „dostawę towarów”: „przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel”. Ustęp 2 tego przepisu odnosi się

do *innych transakcji*, które „[uznaje się] za dostawę towarów” [...] „poza czynności [transakcji], o której mowa w ust. 1”.

47. Z brzmienia i struktury art. 14 dyrektywy VAT wynika zatem, że ust. 2 tego przepisu w rzeczywistości stanowi *lex specialis* w stosunku do ogólnej definicji dostawy towarów zawartej w ust. 1.

48. Artykuł 14 ust. 1 i art. 14 ust. 2 dyrektywy VAT stanowi odrębne przypadki „dostawy towarów”, które muszą podlegać niezależnej wykładni. Artykuł 14 ust. 1 zawiera ogólne kryteria określania dostawy towarów. Artykuł 14 ust. 2 zawiera wykaz transakcji, które „poza” tymi objętymi zakresem ogólnej definicji określonej w art. 14 ust. 1, również uznaje się za „dostawę towarów”. Struktura art. 14 jest zatem decydująca: w art. 14 ust. 1 ustanawia się ogólne wymogi dotyczące dostawy towarów. Natomiast art. 14 ust. 2 odnosi się do konkretnych transakcji, które są zaliczane do dostawy towarów.

49. Artykuł 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT stosuje inną terminologię niż art. 14 ust. 1. W art. 14 ust. 2 lit. a) brak jest odniesienia do „prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel”, lecz wyraźnie zdecydowano się na inne sformułowanie: „przeniesienie prawa własności do towaru [...] z nakazu [...]”.

50. W rezultacie, w szczególnym kontekście obowiązkowego przeniesienia praw własności w przeciwieństwie do swobodnie przyjętych stosunków umownych, art. 14 ust. 2 lit. a) skutecznie zastępuje wszystkie istotne elementy art. 14 ust. 1. Opisana wyżej różnica w zakresie logiki i celu⁽¹⁷⁾ jest więc źródłem różnic pojęciowych.

51. Skoncentrowanie się na formalnym elemencie przeniesienia tytułu własności nieruchomości w przeciwieństwie do rzeczywistego prawa do rozporządzania nieruchomością jak właściciel w sensie ekonomicznym jest zrozumiałe w szczególnym kontekście wywłaszczenia nieruchomości. W takich przypadkach prawdopodobne jest, że organ władzy publicznej, który dokona wywłaszczenia, uczyni to w konkretnym celu. Realizacja tego konkretnego celu (np. budowa drogi na wywłaszczonym gruncie) wiąże faktycznie ten organ władzy publicznej w sposób, w jaki rozporządza on nieruchomością. Tak więc w rzeczywistości może się zdarzyć, że chociaż organ władzy publicznej uzyska formalny tytuł prawny do gruntu, to sposób rozporządzania nieruchomością zostałby znacznie ograniczony. Gdyby w takich szczególnych okolicznościach zastosować logikę skutecznego rozporządzania jak właściciel, mogłoby to faktycznie doprowadzić do doświadczenia nietypowych sytuacji w przypadku wywłaszczenia w interesie publicznym, ponieważ do celów VAT nie byłoby żadnego właściciela.

52. Ponadto przez analogię wewnętrzną można by dodać, że art. 14 ust. 2 lit. b), który stanowi kolejną z „dodatkowych” transakcji zaliczanych do dostawy towarów, odnosi się do „faktycznego przekazania towaru zgodnie z umową najmu towarów na czas określony lub sprzedaży towaru na warunkach odroczonej płatności, która zawiera klauzulę o przeniesieniu własności w następstwie normalnych zdarzeń nie później niż z chwilą zapłaty ostatniej raty”. Jak orzekł Trybunał, z brzmienia tego przepisu można wysnuć jasny wniosek, że *w przeciwieństwie do transakcji objętych zakresem art. 14 ust. 1, transakcje objęte zakresem art. 14 ust. 2 lit. b) nie odnoszą się do przeniesienia prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel*⁽¹⁸⁾.

53. W skrócie, art. 14 w ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT nie wymaga przeniesienia uprawnień do rozporządzania nieruchomością jak właściciel, ale czyni to w ust. 1 tego artykułu. Dla celów art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy i jeżeli pozostałe wymogi tego przepisu są spełnione, wystarczy przeniesienie prawa własności w rozumieniu formalnego tytułu prawnego do danej nieruchomości, aby taką transakcję uznać za podlegającą opodatkowaniu „dostawą towarów”.

3. Zwi?zek mi?dzy art. 14 ust. 2 lit. a) a art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT

54. Artyku? 2 dyrektywy VAT stanowi przepis ramowy okre?laj?cy transakcje, które podlegaj? opodatkowaniu VAT. Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy jedn? z tych transakcji jest „odp?atna dostawa towarów na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze”.

55. Aby transakcja mog?a podlega? opodatkowaniu zgodnie z tym przepisem, wymagane s? zatem cztery elementy. Po pierwsze, musi mie? miejsce „dostawa towarów”. Po drugie, dostawa towarów musi by? „odp?atna”. Po trzecie, dostawa musi mie? miejsce na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego. Po czwarte, musi by? ona dokonana przez „podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze”.

56. Artyku? 14 dyrektywy VAT obejmuje tylko pierwsze z tych kryteriów okre?lonych w art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT. Definiuje on jedynie „dostaw? towarów”. W przepisie tym brak jest jednak odniesie? do pozosta?ych elementów art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy (wynagrodzenie, element terytorialny i charakter podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze). W przeciwie?stwie do art. 16–18 dyrektywy VAT odnosz?cych si? do transakcji, które s? lub mog? by? traktowane jako „odp?atna dostawa towarów”, art. 14 przewiduje jedynie transakcje, które s? uznawane za „dostaw? towarów”.

57. Mo?na wi?c wysnu? logiczny wniosek, ?e art. 14 dyrektywy VAT pozostawia pozosta?e trzy kryteria wymienione w art. 2 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy bez zmian. Dlatego te? nie mo?na domniemywa?, ?e element *wynagrodzenia* istnieje w ka?dej sytuacji, w której mowa jest o „dostawie towarów” w rozumieniu art. 14 dyrektywy VAT.

58. Stwierdzenie to jest punktem wyj?cia do rozwa?a? w przedmiocie drugiej kwestii podniesionej w pytaniu przedstawionym przez s?d krajowy: jaki jest zwi?zek mi?dzy poj?ciem „odszkodowania”, o którym mowa w art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT, a poj?ciem „wynagrodzenia”, o którym mowa w art. 2 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy? Czy te dwa poj?cia s? odr?bne? Czy te? odszkodowanie nale?y uzna? za rodzaj (tj. logiczny podzbiór) poj?cia wynagrodzenia?

59. Zgodnie z wyk?adni? poj?cia „wynagrodzenia” proponowan? w orzecznictwie „odp?atna” dostawa towarów zak?ada istnienie *bezpo?redniego zwi?zku* pomi?dzy dostarczonym towarem lub ?wiadczon? us?ug? a otrzymanym wynagrodzeniem(19). Tego rodzaju bezpo?redni zwi?zek istnieje „tylko je?eli pomi?dzy dostawc? a odbiorc? istnieje stosunek prawny, w ramach którego nast?puje wymiana ?wiadcze? wzajemnych, gdy? cena otrzymana przez dostawc? stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie warto?ci dostarczonego towaru”(20). Trybuna? orzek?, ?e „?wiadczenie wzajemne jest [...] warto?ci? subiektywn?, czyli rzeczywi?cie otrzyman?, a nie warto?ci? oszacowan? wed?ug kryteriów obiektywnych”(21).

60. Trybuna? orzek? tak?e, ?e „wynagrodzenie musi by? wyra?alne w pieni?dzu” oraz ?e „je?eli warto?? ta nie jest kwot? pieni?dzy uzgodnion? mi?dzy stronami, powinna ona, jako warto?? subiektywna, odpowiada? warto?ci, jak? dla odbiorcy ma us?uga b?d?ca wynagrodzeniem za dostaw? towarów, oraz kwocie, jak? by?by on sk?onny za t? us?ug? zap?aci?”(22). Okoliczno??, i? transakcj? gospodarcz? dokonano po cenie wy?szej lub ni?szej od ceny rynkowej, zosta?a uznana przez Trybuna? za pozbawion? znaczenia dla kwalifikacji odp?atnej transakcji(23).

61. Dyskusja na temat tego, czy poj?cie „odszkodowania” w art. 14 ust. 2 lit. a) jest zgodne ze wszystkimi elementami sk?adowymi „wynagrodzenia” okre?lonymi we wspomnianym powy?ej

orzecznictwie ma moim zdaniem ograniczone znaczenie. W istocie, jak s?uszenie twierdzi Komisja, kryteria wypracowane w orzecznictwie Trybuna?u w odniesieniu do poj?cia „wynagrodzenia”, szeroko omawiane przez zainteresowane strony w niniejszej sprawie, zosta?y opracowane w szczególno?ci w kontek?cie wyk?adni art. 2 ust. 1 lit. a) w odniesieniu do transakcji obj?tych og?lnie art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT lub w odniesieniu do odp?atnego ?wiadczenia us?ug w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy.

62. Moim zdaniem „odszkodowanie”, o którym mowa w art. 14 ust. 2 lit. a), jest szczególnym rodzajem wynagrodzenia w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy. Odszkodowanie mo?e by? postrzegane jako standardowy rodzaj wynagrodzenia przewidzianego w szczególnych okoliczno?ciach wyw?aszczenia.

63. Z tego powodu, bez wzgl?du na to, czy takie obiektywnie odmienne poj?cie odszkodowania spe?nia dok?adnie wszystkie indywidualne kryteria, które w orzecznictwie Trybuna?u opracowano na przestrzeni lat w celu uwzgl?dnienia poj?cia wynagrodzenia, czy te? nie, ma ograniczone znaczenie. R?wnica logiki i celu obu poj?? mo?e uzasadnia? niezbdne dostosowania lub rozr?nienie.

64. Jednak?e, o ile ma to znaczenie, w ko?cowej cz??ci niniejszej sekcji omówi? dwa potencjalne zastrzeżenia w odniesieniu do ró?nicy mi?dzy tymi dwoma poj?ciami i na tej podstawie wyka??, jak poj?cie odszkodowania rozumiane w taki sposób mo?e ?atwo pasowa? do nadrz?dnego poj?cia wynagrodzenia. Z jednej strony mamy orzecznictwo, zgodnie z którym naprawienie szkody zasadniczo nie poci?ga za sob? „wynagrodzenia”, a z drugiej strony mamy orzecznictwo dotycz?ce potrzeby „?wiadczenia wzajemnego”.

65. W odniesieniu do pierwszego mo?liwego zastrzeżenia, w kontek?cie ?wiadczenia us?ug i wyk?adni art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, w orzecznictwie Trybuna?u wielokrotnie stwierdzano, ?e odszkodowanie wyp?acone z tytu?u szkody nie spe?nia wymogów pozwalaj?cych uzna? je za wynagrodzenie. Trybuna? orzek?, ?e kwota zap?acona tytu?em zadatku – jako rycza?owego odszkodowania p?aconego w celu naprawienia szkody poniesionej w nast?pstwie niewykonania umowy przez klienta w kontek?cie umowy maj?cej za przedmiot ?wiadczenie us?ug hotelarskich – nie mia?a bezpo?redniego zwi?zku z jak?kolwiek odp?atnie ?wiadczone? us?ug? i nie podlega?a opodatkowaniu(24). Trybuna? orzek? tak?e, ?e godziwa rekompensata zwi?zana ze szkod? wynikaj?c? dla podmiotów praw ze zwielokrotniania ich chronionych utworów, dokonanej bez ich zgody, równie? nie stanowi bezpo?redniego ?wiadczenia wzajemnego wzgl?dem jakiegokolwiek ?wiadczenia(25).

66. Moim zdaniem odszkodowanie, o którym mowa w tych sprawach, ró?ni si? po prostu od odszkodowania, o którym mowa w art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT. Wspomniane wy?ej orzeczenia zosta?y wydane w dziedzinie ?wiadczenia us?ug. W przeciwie?stwie do dostawy towarów, w dziedzinie ?wiadczenia us?ug nie istnieje przepis podobny do art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT, tj. nie istnieje ?aden przepis szczególny dotycz?cy przeniesienia w?asno?ci w zamian za zap?at? odszkodowania. Maj?c na uwadze wyra?ne w??czenie przeniesienia prawa w?asno?ci nieruchomo?ci w zamian za odszkodowanie na podstawie art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT, pozbawione sensu by?oby wy??czenie transakcji obj?tych tym przepisem z poj?cia „transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu” zawartego w art. 2 dyrektywy VAT poprzez zdefiniowanie poj?cia odszkodowania jako wykraczaj?cego poza ogólne poj?cie „wynagrodzenia”. Jak s?uszenie wskazano w doktrynie, wprowadzenie art. 14 ust. 2 lit. a) do dyrektywy VAT mog?o mie? w?a?nie na celu przewyci??enie potencjalnych problemów poj?ciowych poprzez wyszczeg?lnienie konkretnej transakcji zawartej w tym przepisie jako dostawy towarów(26).

67. Drugie potencjalne zastrzeżenie powstaje w kontek?cie przedstawianej w orzecznictwie wyk?adni powi?zania art. 2 ust. 1 lit. a) i art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT, w której zwraca si?

szczególn? uwag? na kwesti? „?wiadczenia wzajemnego”. Wobec tego na przyk?ad w wyroku Posnania Investment, gdzie sporna transakcja polega?a na przeniesieniu w?asno?ci nieruchomości na podmiot publiczny tytu?em zap?aty zaleg?o?ci podatkowych, Trybuna? orzek?, ?e mimo i? istnia? stosunek prawny mi?dzy dostawc? a odbiorc?, *obowi?zek* [zap?aty] spoczywaj?cy na podatniku (dostawcy) mia? charakter *jednostronny*, poniewa? zap?ata podatku przez tego podatnika skutkuje wy??cznie ustawowym wyga?ni?ciem tej zaleg?o?ci, gdy? podatek stanowi obowi?zkowe ?wiadczenie pieni??ne pobierane z urz?du. Na tej podstawie Trybuna? wysun?? wniosek, ?e nie wyst?pi? stosunek prawny, w ramach którego nast?puje wymiana ?wiadcze? wzajemnych(27).

68. Niemniej jednak w zakresie, w jakim kategoria ta jest w rzeczywisto?ci istotna ze wzgl?du na odmienny charakter transakcji, o której mowa w art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT, nadal pozostaje element „wzajemno?ci” w rozumieniu „bezpo?redniego zwi?zku”, nawet w odniesieniu do przeniesienia prawa w?asno?ci nieruchomości i odszkodowania. Jedno jest przyczyn? drugiego – odszkodowanie zosta?o wyp?acone, poniewa? nieruchomo?? zosta?a wyw?aszczona. Element ten odnosi si? bowiem do logicznego zwi?zku mi?dzy wynagrodzeniem a dostaw?: dostaw? danych towarów i wynagrodzenie (w formie odszkodowania) nale?y uzna? za bezpo?rednio powi?zane. Je?eli dostawa nie ma miejsca, nie jest wyp?acone wynagrodzenie i odwrotnie(28)

4. Wnioski po?rednie

69. Zastosowanie art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT podlega trzem ??cznym warunkom. Po pierwsze, musi nast?pi? przeniesienie prawa w?asno?ci. Po drugie, przeniesienie to musi nast?pi? z nakazu wydanego przez organ w?adzy publicznej lub w jego imieniu albo z mocy prawa. Po trzecie, musi nast?pi? wyp?ata odszkodowania.

70. W odniesieniu do pierwszego z tych warunków dyrektywa VAT nie wymaga przeniesienia uprawnie? do rozporz?dzania rzecz? jak w?a?ciciel, jak ma to miejsce w ust. 1 tego artyku?u. Dla celów art. 14 ust. 2 lit. a) tej dyrektywy oraz je?eli spe?nione s? wymogi zwi?zane z odszkodowaniem i sposobem przeprowadzenia transakcji, przeniesienie prawa w?asno?ci nieruchomości w rozumieniu formalnego tytu?u prawnego do przedmiotowej nieruchomości wystarcza, aby tak? transakcj? uzna? za „dostaw? towarów” w rozumieniu art. 14 tej dyrektywy.

71. Aby dostawa towarów lub ?wiadczenie us?ug na mocy art. 14 ust. 2 lit. a) podlega?y opodatkowaniu, musz? by? równie? spe?nione wymogi okre?lone w art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT, z zastrze?eniem szczególnych elementów zawartych w tym pierwszym przepisie. Owe szczególne elementy art. 14 ust. 2 lit. a) maj? równie? wp?yw na interpretacj? ogólnego poj?cia „wynagrodzenia” w art. 2 ust. 1 lit. a). Odszkodowanie faktycznie wyp?acone zgodnie z art. 14 ust. 2 lit. a) nale?y uzna? za szczególny rodzaj „wynagrodzenia” w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT.

C. Niniejsza sprawa

1. Czy mia?a miejsce dostawa towarów w rozumieniu art. 14 ust. 2 lit. a)?

72. W niniejszej sprawie s?d odsy?aj?cy powzi?? w?tpliwo?? co do istnienia przeniesienia w?asno?ci w sensie „ekonomicznym”. S?d wyja?nia, ?e prezydent Wroc?awia dzia?a po obu stronach transakcji, jako organ samorz?du terytorialnego (gminy) oraz jako reprezentant Skarbu Pa?stwa. Obowi?zuj?ce przepisy prawa polskiego dotycz? jedynie przeniesienia „w?asno?ci prawnej” i nie odnosz? si? do przeniesienia „w?asno?ci ekonomicznej”. W?tpliwe jest zatem, czy nast?pi?o faktyczne przeniesienie w?asno?ci ekonomicznej. S?d odsy?aj?cy wskazuje ponadto, ?e sporna transakcja dotyczy przeniesienia prawa w?asno?ci nie z powodu dobrowolnie

wyrażonej woli stron tej transakcji, lecz z mocy prawa i w zamian za wypłatę odszkodowania.

73. Pojęcie „własności ekonomicznej” jako takie nie pojawia się w dyrektywie. Z informacji przekazanych przez sąd odsyłający i z dyskusji między zainteresowanymi stronami wynika jednak, że pytanie prejudycjalne dotyczy kwestii, czy możliwe jest zastosowanie pojęcia „przeniesienia prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel”, o którym mowa w art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT, zgodnie z wykładni Trybunału.

74. Zgodnie z ogólnymi kryteriami przedstawionymi w pkt 40–53 niniejszej opinii wymóg przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel nie jest jednym z warunków określonych w art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT.

75. W związku z tym i z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd krajowy można by przypuszczać, iż w rozpatrywanej sprawie występują wszystkie trzy wymogi art. 14 ust. 2 lit. a) dotyczące dostawy towarów.

76. Po pierwsze, jak potwierdził sąd krajowy, nie kwestionuje się faktu przeniesienia własności nieruchomości z Gminy Wrocław na Skarb Państwa. W tym celu nie ma znaczenia, że to właśnie ten sam prezydent Wrocławia pełnił dwie różne funkcje w tej samej transakcji, działając jako organ wykonawczy w imieniu gminy i jako reprezentant Skarbu Państwa. Dla celów przedmiotowego przepisu istotna jest zmiana formalnego tytułu prawnego własności między dwiema wyrażnie odrębnymi osobami prawnymi.

77. Po drugie, owo przeniesienie prawa własności nastąpiło w następstwie decyzji Wojewody Dolnośląskiego i zgodnie z prawem krajowym⁽²⁹⁾. W tym względzie okoliczność wskazana przez sąd odsyłający, że przeniesienie własności towarów nie wynika z wolnej woli stron, jest również nieistotna. W rzeczywistości drugi wymóg wynikający z art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT polega dokładnie na tym, że przeniesienie prawa własności następuje albo z mocy prawa, albo z nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub w jego imieniu. Element ten pociąga za sobą również w stosunku do transakcji objętych art. 14 ust. 1 tej dyrektywy i sam w sobie oznacza brak wolnej woli lub wzajemnego porozumienia.

78. Po trzecie, wydaje się, że miało miejsce wypłata odszkodowania przez prezydenta Wrocławia, zgodnie z odrębną decyzją Wojewody Dolnośląskiego ustalającą wysokość odszkodowania przysługującego Gminie Wrocław. Ponieważ jednak istnienie „rzeczywistego” odszkodowania zostało szeroko omówione przez zainteresowane strony w tym postępowaniu, przeanalizuję tę konkretną kwestię oddzielnie.

2. „Rzeczywiste” odszkodowanie lub wynagrodzenie

79. Ogólna analiza przeprowadzona w pkt 54–68 niniejszej opinii sugeruje już, że pojęcie odszkodowania w art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT należy interpretować jako szczególny rodzaj wynagrodzenia w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy.

80. Jednakże z postanowienia odsyłającego oraz uwag zainteresowanych stron w postępowaniu głównym wynika, że wątpliwość co do odsyłającego dotyczy nie tyle logicznego związku między pojęciami „wynagrodzenia” i „odszkodowania”, co raczej faktu, iż nie jest pewne, czy odszkodowanie zostało *rzeczywiście* wypłacone.

81. Obie strony postępowania głównego stoją na stanowisku, że nie dokonano płatności żadnego *rzeczywistego* wynagrodzenia.

82. Zdaniem Gminy Wrocław rodzi na wypłatę odszkodowania, określone decyzją Wojewody

Dolnośląskiego, pochodziły z budżetu gminy związanego z zadaniami miasta na prawach powiatu. Jednocześnie dochód z odszkodowania odzwierciedlono w tym samym budżecie jako dochód gminy. Odbędzie się to w drodze wewnętrznego przeksięgowania, które nie zrekompensowało straty w nieruchomościach poniesionej przez Gminę Wrocław.

83. Rząd polski twierdzi, że nie można uznać, iż warunek dotyczący *bezpośredniego związku* między przeniesieniem prawa własności a odszkodowaniem jest spełniony. Prezydent Wrocławia, który otrzymał nakaz zapłaty odszkodowania, nie dysponuje własnym budżetem. Źródki na realizację jego zadań pochodzą z budżetu gminy. W związku z tym wykonanie decyzji o wypłacie odszkodowania następuje jedynie w drodze przekazania źródek finansowych, które zostały już przyznane na zadania miasta na prawach powiatu Gminie Wrocław. Podobny punkt widzenia wyraził na rozprawie Minister Finansów.

84. Wyjątkownie do sądu odsyłającego należy ustalenie, czy w szczególnych okolicznościach rozpatrywanej sprawy odszkodowanie zostało faktycznie wypłacone. Do Trybunału nie należy bowiem orzekanie w przedmiocie zawisłości polskiego prawa administracyjnego, zważywszy że faktyczny i prawny kontekst w tej sprawie pozostaje wyrażenie mglisty, pomimo wezwania zainteresowanych stron przez Trybunał na rozprawie do wyjaśnienia, w jaki sposób faktycznie funkcjonuje system rachunkowości administracji gminnej o dwojakich zadaniach. W szczególności nie jest jasne, czy faktycznie dokonano jakiegokolwiek rzeczywistego przekazania źródek finansowych ze Skarbu Państwa, a jeżeli tak, to do której z linii budżetowych gminy, a nawet w jakim stopniu gmina w rzeczywistości dysponuje oddzielnymi i odrębnymi liniami budżetowymi dla różnych zadań, których realizacja została jej powierzona.

85. Można jednak wskazać przynajmniej kilka kwestii natury ogólnej, które mogą zostać przekazane tytułem wskazówki sądowi odsyłającemu.

86. Po pierwsze, fakt, że odszkodowanie zostało przekazane w drodze operacji księgowej nie stoi na przeszkodzie jego skuteczności, ponieważ ani dyrektywa VAT, ani orzecznictwo nie nakładają żadnych szczególnych wymogów dotyczących sposobu płatności lub procedury księgowej, zgodnie z którymi należy dokonać wypłaty odszkodowania.

87. Po drugie jednak, w rozumieniu *bezpośredniego związku* lub podstawowej logiki „quid pro quo” w szczególności dla każdej transakcji⁽³⁰⁾ przeniesienie formalnego tytułu prawnego do nieruchomości musi odbywać się za wynagrodzeniem. W pewnym sensie wynagrodzenie musi nastąpić w kierunku odwrotnym do kierunku przeniesienia tytułu. W związku z tym musi dojść do pewnego wzrostu *zasobów własnych* gminy, biorąc pod uwagę fakt, że nieruchomości byłyby wcześniej własnością gminy jako niezależnej jednostki administracji samorządowej.

88. Po trzecie, z uwagi na to, że odszkodowanie przewidziane w art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT stanowi szczególną formę wynagrodzenia wymaganego na mocy art. 2 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy, bezwzględnie konieczne jest, aby odszkodowanie to zostało *rzeczywiście* wypłacone. Potwierdza to art. 14 ust. 2 lit. a), który wyrażenie wymaga *wypłaty* odszkodowania. Jedną z podstawowych zasad dyrektywy VAT jest to, że podstawą opodatkowania stanowi *świadczanie wzajemne [wynagrodzenie] rzeczywiście* otrzymane, a w konsekwencji organy podatkowe nie mogą pobrać z tytułu VAT kwoty wyśzej od tej, którą otrzymał podatnik⁽³¹⁾. Rzeczywiście, jeżeli nastąpiła dostawa bez wynagrodzenia, nie ma podstawy opodatkowania⁽³²⁾. Mówiąc wprost: jeżeli nie otrzymano żadnej płatności, nie ma nic do opodatkowania.

V. Wnioski

89. W związku z powyższym proponuję, aby na pytanie przedstawione przez Naczelnego Sędziego Administracyjny (Polska) Trybunał udzielił następującej odpowiedzi:

„Przeniesienie z mocy prawa własności nieruchomości gminy na własność Skarbu Państwa w zamian za rzeczywisty wypate odszkodowania w sytuacji, gdy z regulacji krajowego porządku prawnego wynika, że nieruchomościami tymi gospodaruje nadal prezydent gminy – reprezentant Skarbu Państwa, jednocześnie będący organem wykonawczym gminy, stanowi czynność opodatkowaną, o której mowa w art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej”.

1 Język oryginału: angielski.

2 Zobacz na przykład *Ausführliches Lexikon der Griechischen und Römischen Mythologie*. 2nd volume, ed. W.H. Roscher, Leipzig, Verlag von B.G. Teubner, 1890–1897, s. 29–41; *Dictionary of Greek and Roman Biography and Mythology*. Vol. II, ed. W. Smith, London, Taylor and Walton, 1846, s. 550–552.

3 Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1) („dyrektywa VAT”).

4 Dz.U. 2004, nr 54, poz. 535. Tekst jednolity, Dz.U. 2011, nr 177, poz. 1054, z późn. zm.

5 I FSK 1857/13.

6 I FPS 1/15.

7 Wyrok z dnia 11 maja 2017 r., Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:361, pkt 27).

8 Zobacz wyrok z dnia 29 września 2015 r., Gmina Wrocław/Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

9 Zobacz wyrok z dnia 14 grudnia 2000 r., Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo). Zobacz także postanowienie z dnia 20 marca 2014 r., Gmina Wrocław (C-72/13, EU:C:2014:197, pkt 18–22 i przytoczone tam orzecznictwo).

10 Zobacz na przykład wyrok z dnia 19 stycznia 2017 r., National Roads Authority (C-344/15, EU:C:2017:28, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

11 Zobacz na przykład wyrok z dnia 6 października 2015 r., T-Mobile Czech Republic i Vodafone Czech Republic/T-Mobile Czech Republic i Vodafone Czech Republic i Vodafone Czech Republic (C-508/14, EU:C:2015:657, pkt 28, 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

12 Przepis równoważny z art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT został wprowadzony szóstą dyrektywą Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1). We wniosku Komisji (COM/1973/950/wersja ostateczna), projekt art. 5 ust. 2 lit. f), który następnie przybrał kształt art. 5 ust. 4 lit. a) szóstej dyrektywy VAT, zawiera odniesienie do „przeniesienia prawa własności z nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub w jego imieniu, w zamian za odszkodowanie, gdzie przeniesienie tego rodzaju nieruchomości na mocy umowy prywatnej powodowałoby powstanie zobowiązania podatkowego”. Ten ostatni (zapisany kursywą) przepis nie został uwzględniony w ostatecznej wersji tekstu. Wniosek zawiera również art. 12 ust. 4,

zgodnie z którym „w odniesieniu do dostaw określonych w art. 5 ust. 2 lit. f) kwoty wypłaconego odszkodowania, z wyłączeniem dodatku z tytułu ponownego zatrudnienia, uznaje się za podstawę opodatkowania”. Przepis ten nie znalazł się w ostatecznej wersji tekstu. Zobacz B.J.M. Terra, J. Kajus, *A Guide to the Sixth VAT Directive. Commentary to the Value Added Tax of the European Community*, Volume A, IBFD Publications 1991, s. 209.

13 Zobacz na przykład B.J.M. Terra, J. Kajus, *Introduction to European VAT (Recast), Commentaries on European VAT Directives*, IBFD Publications 2017, s. 246; A. van Doesum, H. van Kesteren, G.-J. van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International 2016, s. 111.

14 Zobacz w tym sensie wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., *Evita-K* (C-78/12, EU:C:2013:486, pkt 35). Trybunał podkreślił ponadto, że przepis ten „nie odnosi się do przeniesienia własności w formie przewidzianej we właściwych przepisach krajowych, lecz obejmuje każdą transakcję przekazania rzeczy przez stronę, która upoważnia drugą stronę do rozporządzenia tą rzeczą, jakby była ona jej właścicielem”. Zobacz na przykład wyrok z dnia 3 września 2015 r., *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo). Trybunał wyjaśnił, że ma to na celu stworzenie wspólnego systemu VAT opartego na jednolitej definicji transakcji podlegających opodatkowaniu oraz że cel ten byłby zagrożony, „gdyby warunki wstępne dostawy towarów [...] byłyby różne w poszczególnych państwach członkowskich, tak jak to występuje w przypadku warunków dotyczących przeniesienia prawa własności na mocy prawa cywilnego”. Zobacz na przykład wyrok z dnia 8 lutego 1990 r., *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C-320/88, EU:C:1990:61, pkt 8).

15 Wyrok z dnia 3 września 2015 r., *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo).

16 Zobacz w tym względzie wyrok z dnia 6 lutego 2003 r., *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73, pkt 34).

17 Punkty 35–39 powyżej.

18 Zobacz wyrok z dnia 4 października 2017 r., *Mercedes-Benz Financial Services UK* (C-164/16, EU:C:2017:734, pkt 31).

19 Zobacz na przykład wyrok z dnia 8 listopada 2012 r., *Profitube* (C-165/11, EU:C:2012:692, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo).

20 Zobacz na przykład wyrok z dnia 11 maja 2017 r., *Posnania Investment* (C-36/16, EU:C:2017:361, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

21 Zobacz na przykład wyrok z dnia 7 listopada 2013 r., *Tulic i Plavoštin* (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 Zobacz wyrok z dnia 19 grudnia 2012 r., *Orfey Bulgaria* (C-549/11, EU:C:2012:832, pkt 44, 45 i przytoczone tam orzecznictwo).

23 Zobacz wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., *Lajvér* (C-263/15, EU:C:2016:392, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 Wyrok z dnia 18 lipca 2007 r., *Société thermale d'Eugénie-Les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, pkt 32).

- 25 Wyrok z dnia 18 stycznia 2017 r., SAWP (C-37/16, EU:C:2017:22, pkt 30).
- 26 Zobacz na przykład A. van Doesum, H. van Kesteren, G.-J. van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International 2016, s. 111; B.J.M. Terra, J. Kajus, *Introduction to European VAT (Recast), Commentaries on European VAT Directives*, IBFD Publications 2017, s. 246; O. Henkow, *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*, Kluwer Law International 2013, s. 67.
- 27 Wyrok z dnia 11 maja 2017 r., Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:361, pkt 32–36). Zobacz podobnie w kontekście świadczenia usług wyrok z dnia 22 czerwca 2016 r., Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, pkt 24–26).
- 28 Zobacz A. van Doesum, H. van Kesteren, G.-J. van Norden, *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International 2016, s. 129, powołujący wyrok z dnia 2 czerwca 1994 r., Empire Stores (C-33/93, EU:C:1994:225, pkt 16). Zobacz a contrario wyrok z dnia 18 lipca 2007 r., Société thermale d'Eugénie-Les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, pkt 26), w którym rezerwacja zakwaterowania została uznana za niezwiązany z wpłatą zadatku, więc nie istnieje bezpośredni związek między usługą a wynagrodzeniem.
- 29 Powołany przepis krajowy to art. 12 ust. 4 ustawy o szczególnych zasadach lokalizacji dróg publicznych.
- 30 Zobacz ogólnie powyżej w pkt 68 niniejszej opinii.
- 31 Zobacz wyrok z dnia 2 lipca 2015 r., NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo). Zobacz także wyrok z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 12, 13).
- 32 Zobacz w tym względzie wyrok z dnia 21 listopada 2013 r., Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).