

Zašasna izdaja

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

MICHALA BOBKA,

predstavljeni 22. februarja 2018(1)

Zadeva C-665/16

Minister Finansów

proti

Gmina Wrocław

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska))

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – Obdavčljive transakcije – člen 2(1)(a) – Dobava blaga za plačilo – člen 14(2)(b) – Prenos lastninske pravice na premoženju proti plačilu odškodnine po nalogu državnega organa – Razlastitev obšinske nepremičnine)

I. Uvod

1. V rimski mitologiji je bil Janus bog začetkov in koncev, vrat in prehodov, v predklasičnem obdobju pa tudi stvarstva, vojne, vodnih virov in sonca.(2) Če odmislimo (pravnikom v EU precej poznane) težave s pripisovanjem pristojnosti, ki je bilo pri rimskih bogovih, katerih moči so se skozi stoletja stalno spreminjale, vedno precej zapleteno, ljudje o Janusu še dandanes pomnijo en podatek: da je bil po navadi upodobljen z dvema obrazoma.

2. V nasprotju z bogom z eno glavo in dvema obrazoma se obravnavana zadeva nanaša na en obraz, toda na dveh različnih glavah. To je na kratko izvor nasprotovanj, ki se v zvezi z davkom na dodano vrednost (DDV) pojavljajo v tej zadevi: po poljski zakonodaji ima župan Wrocław dve ločeni vlogi. Po eni strani je izvršilna oblast (samoupravne) Gmina Wrocław (občina Wrocław, Poljska). Po drugi strani v zadevah (nadrejene) državne uprave deluje tudi kot zastopnik države.

3. Dvojna funkcija nekaterih organov regionalne uprave, ki odvisno od njihovih konkretnih nalog delujejo bodisi kot samouprava bodisi kot državna uprava, ni nič novega, še zlasti v srednji Evropi. V okviru obravnavane zadeve pa je novo to, kako oceniti to prakso za namene DDV v primerih, v katerih se isti organ, *in casu* župan Wrocław, v posebnem primeru razlastitve nepremičnin pojavlja na obeh straneh transakcije, vendar deluje v dveh različnih vlogah. Še več, po uradnem prenosu lastninske pravice z občine Wrocław na državo obravnavano premoženje

dejansko še naprej upravlja isti organ oblasti: župan Wrocław.

4. V teh okoliščinah želi Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska) ugotoviti, ali je prenos lastninske pravice na nepremičnini iz obravnavane zadeve z obine Wrocław na državo obdavčljiva transakcija v smislu člena 14(2)(a) Direktive o DDV.(3) Pri tem vprašanju sta sporni dve konkretni točki: Prvi, ali mora, da bi bila neka transakcija obdavčljiva, ob *prenosu lastninske pravice na premoženju* v skladu s členom 14(2)(a) Direktive o DDV priti tudi do prenosa *pravice do razpolaganja s premoženjem kot lastnik* v smislu člena 14(1) navedene direktive? Drugi, kakšno je razmerje med pojmom *odškodnina*, na katerega se nanaša člen 14(2)(a), in pojmom *plačilo* iz člena 2(1)(a) te direktive?

II. Pravni okvir

A. Zakonodaja Evropske unije

5. Med transakcije, ki so predmet DDV, člen 2(1)(a) Direktive o DDV vključuje:

„dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo; [...]“

6. Člen 14 Direktive o DDV določa:

„1. ‚Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.

2. Za dobavo blaga se poleg transakcije iz odstavka 1 štejejo naslednje transakcije:

(a) prenos lastninske pravice na premoženju proti plačilu odškodnine po nalogu ali ki ga je opravil državni organ ali je bil opravljen v njegovem imenu ali na podlagi zakona;

(b) dejanska izročitev blaga na podlagi pogodbe o najemu blaga za določeno obdobje ali prodaje blaga z odloženim plačilom, ki določa, da se ob normalnem poteku dogodkov lastništvo prenese najkasneje ob plačilu zadnjega obroka;

(c) prenos blaga po pogodbi, na podlagi katere se plača provizija na nakup ali prodajo.“

B. Poljska zakonodaja

7. Člen 7(1)(1) Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zakon z dne 11. marca 2004 o davku na blago in storitve, v nadaljevanju: zakon o DDV)(4) določa: „Dobava blaga v smislu člena 5(1), točka 1, pomeni prenos pravice do razpolaganja z blagom kot lastnik, med drugim tudi prenos lastninske pravice na blagu proti plačilu odškodnine po nalogu državnega organa ali pravnega subjekta, ki ravna v njegovem imenu, ali na podlagi zakona“.

III. Dejstva, postopki in vprašanje za predhodno odločanje

8. Na podlagi odločbe Wojewoda Dolnośląski (guverner vojvodstva Spodnja Šlezija, Poljska) je bila lastninska pravica na nepremičnini, ki je pred tem pripadala obini Wrocław, prenesena na državo za namen izgradnje ceste. Z ločeno odločbo je guverner vojvodstva Spodnja Šlezija določil odškodnino za nepremičnino, do katere je bila upravičena obina Wrocław (v nadaljevanju: obina), in župan Wrocław (v nadaljevanju: župan) odredil plačilo tega zneska.

9. Obina Wrocław, ki je dvomila glede svojih davčnih obveznosti v povezavi s to transakcijo, je pri Minister Finansów (minister za finance) zaprosila za razlago davčnega zakona glede na svoje posebne okoliščine. Vprašala je, ali prenos lastninske pravice na nepremičnini v zameno za

plačilo odškodnine na podlagi zakona predstavlja dobavo blaga za plačilo, ki je predmet DDV. Če je tako, je vprašala še, kateri organ mora biti na račun, na katerem je izkazan DDV, naveden kot pridobitelj blaga.

10. Minister za finance je odgovoril, da je transakcija iz obravnavane zadeve predmet DDV, ter dodal ta pojasnila.

11. Prvi, davni zavezanec ne more biti župan, ker ne opravlja neodvisno ekonomske dejavnosti in ne ravna za svoj račun. Posledično je dani zavezanec obina.

12. Drugi, čeprav je plačilo odškodnine odredil župan, to ne spremeni dejstva, da je bila lastninska pravica na nepremičnini prenesena z obine na državo, ki jo je zastopal župan. Posledično sta za namene DDV dobavitelj in prejemnik isti dani zavezanec.

13. Tretji, ker je bila lastninska pravica na nepremičnini prenesena z obine na državo proti plačilu odškodnine, je prišlo do dobave blaga za plačilo, ki je predmet DDV.

14. Minister za finance je zato ugotovil, da je obina dolžna prikazati dobavo razlašene nepremičnine v obliki računa z izkazanim DDV, na katerem je obina navedena tako kot subjekt, ki deluje v lastnem imenu kot dobavitelj, kot tudi kot subjekt, ki deluje v funkciji zastopnika države kot prejemnik.

15. Obina Wrocław se s to razlago ni strinjala. Zato je pri Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (upravno sodišče vojvodstva v Wrocławu, Poljska) vložila tožbo zoper ministra za finance.

16. To sodišče je odločilo, da v obravnavani zadevi merilo za obstoj dobave blaga za namene davnega zakona – prenos ekonomskega nadzora nad nepremičnino z dobavitelja na prejemnika – ni bilo izpolnjeno. Razlog za to je, da sta dobavitelj in prejemnik en in isti organ: obina Wrocław. To sodišče je zato odločilo, da ni prišlo do prenosa ekonomskega in dejanskega nadzora nad nepremičnino, kar je predpogoj za to, da se transakcija obravnava kot obdavčljiv dogodek za namene DDV v skladu z zakonodajo EU in nacionalno zakonodajo.

17. Minister za finance je vložil pritožbo pri predložitvenem sodišču, Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče).

18. To sodišče je ugotovilo, da se v obravnavanem položaju pojavljajo resni dvomi, ali je prenos lastninske pravice na nepremičnini po nalogu državnega organa proti plačilu odškodnine, ki ga je izvedla obina, mogoče obravnavati kot obdavčljivo transakcijo za namene člena 7(1)(1) nacionalnega zakona o DDV. Tričlanski senat sodnikov je z nalogom z dne 12. februarja 2015(5) zadevo odstopil sedemčlanskemu senatu sodnikov Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) z vprašanjem:

„Ali je mogoče prenos lastninske pravice na nepremičnini, ki se proti plačilu odškodnine opravi po nalogu ali ki ga opravi državni organ ali je opravljen v njegovem imenu, katerega ekonomsko (med drugim dani) breme je dolžna nositi razlašena oseba, šteti za obdavčljivo transakcijo v smislu člena 7(1), točka 1, [zakona o DDV]?“

19. Sedemčlanski senat sodnikov Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) je s sklepom z dne 12. oktobra 2015 temu pritrdil:(6) „Prenos lastninske pravice na nepremičninah, ki ga opravi obina po nalogu ali ki ga opravi državni organ ali je opravljen v njegovem imenu, je treba šteti za dobavo blaga v smislu člena 7(1), točka 1, zakona o DDV.“ Pojasnil je, da je takšen prenos lastninske pravice na premoženju v civilnem pravu dobava blaga za namene DDV. Zato je

menil, da ni smiselno obravnavati vprašanja, ali ta transakcija vključuje tudi prenos ekonomskega nadzora nad premoženjem. Senat se poleg tega ni strinjal z mnenjem, da plačilo odškodnine obžini za nepremičnino, ki jo je razlastila država, ni dejansko plačilo. Štel je, da obžina v bistvu prejema sredstva iz državnega proračuna kot del sredstev, namenjenih izvrševanju nalog na področju javne uprave.

20. Stranke iz postopka v glavni stvari se s sklepom Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) ne strinjajo. Predlagale so, naj se Sodišču predloži vprašanje za predhodno odločanje. Tričlanski senat sodnikov Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) se je s tem strinjal, zato je prekinil odločanje in v predhodno odločanje predložil to vprašanje:

„Ali prenos nepremičnin, ki so v lasti občine, na državo, ki se opravi na podlagi zakona in proti plačilu odškodnine, če bo v skladu z določbo nacionalnega pravnega reda te nepremičnine še naprej upravljal župan občine, ki je zastopnik države in hkrati izvršilni organ občine, pomeni obdavčljivo transakcijo v smislu člena 14(2)(a) [Direktive o DDV]?

Ali je za odgovor na zgornje vprašanje pomembno, ali se odškodnina obžini dejansko plača ali pa se opravi samo interna preknjižba v občinskem proračunu?“

21. Pisna stališča so predložile občina Vroclav, poljska vlada in Evropska komisija. Te zainteresirane stranke in minister za finance so predstavili ustna stališča na obravnavi 13. decembra 2017.

IV. Presoja

22. Struktura teh sklepnih predlogov je naslednja. Najprej bom predstavil nekaj uvodnih pripomb glede posebnega okvira te zadeve in natančnega obsega vprašanj, ki jih je postavilo predložitveno sodišče (A). Nato bom na splošni ravni obravnaval razlago koncepta „dobava blaga“ v členu 14(1) in členu 14(2)(a) Direktive o DDV ter razmerje med pojmom „odškodnina“ (člen 14(2)(a) Direktive o DDV) in „plačilo“ (člen 2(1)(a) Direktive o DDV) (B). Nazadnje bom preučil konkretno vprašanje, postavljeno v obravnavani zadevi, s stališča podane razlage zgoraj navedenih določb (C).

A. Uvodne ugotovitve

1. Dvojna narava lokalnih oblasti na Poljskem

23. Ta zadeva se nanaša na precej posebne okoliščine. Dvojna narava in funkcije lokalnih oblasti zapletajo presojo obdavčljivosti transakcije, kot je ta v obravnavani zadevi. Kot jih je pripravno opisalo predložitveno sodišče in so jih še dodatno razvile zainteresirane stranke, nacionalne predpise o tej temi razumem tako.

24. Prvič, na upravni ravni je Vroclav mesto-okrožje. Mesto-okrožje opravlja lastne naloge, za katere je pristojno (samouprava ali samostojna uprava), in naloge, ki jih je nanj prenesla država (državna uprava). Naloge, povezane z upravljanjem nepremičnin, ki se obravnavajo v tej zadevi, spadajo med naloge mesta-okrožja. To pomeni, da bo po razlastitvi nepremičnino, ki je bila pred tem v lasti občine Vroclav, še naprej upravljal isti organ, ki ga zastopa župan Vroclava.

25. Drugič, kar zadeva občinski proračun, predložitveno sodišče pojasnjuje, da mesto-okrožje lastne naloge financira z lastnimi sredstvi. Nasprotno pa se prenesen naloge državne uprave financirajo s sredstvi iz državnega proračuna ali z drugih ravni uprave. V skladu s predložitveno odločbo je občina (mesto-okrožje) odgovorna za naloge upravljanja nepremičnine iz obravnavane zadeve. Ker so to njene *lastne* naloge, se z njimi povezani stroški ne krijejo nujno v celoti s

sredstvi iz državnega proračuna.

26. Tretji, glede formalnega zastopanja strank, udeleženih v transakciji, čeprav je bila lastninska pravica na nepremičnini prenesena z občine Vroclav na državo, je oba javna subjekta v tej transakciji zastopal isti organ, ki je nastopal v različnih vlogah: župan Vroclava.

2. Obseg zastavljenega vprašanja

27. To vprašanje za predhodno odločanje je nacionalno sodišče oblikovalo s precej specifičnim izrazjem. Postavljeno vprašanje se navezuje na več dejanskih in pravnih predpostavk.

28. V skladu s členom 9(1) Direktive o DDV je „davčni zavezanec“ vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti. Za „ekonomsko dejavnost“ se šteje izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.⁽⁷⁾ Odstopanje od splošne opredelitve „davčnih zavezancev“ iz člena 9(1) Direktive o DDV najdemo v členu 13(1) te direktive. Izključuje države, regionalne in lokalne organe ter druge osebe javnega prava v zvezi z dejavnostmi ali ekonomskimi transakcijami, ki jih opravljajo kot državni organi – razen če bi njihova obravnava, kot da niso davčni zavezanci, povzročila znatno izkrivljanje konkurence.⁽⁸⁾

29. Čeprav je temu občina Vroclav večkrat ugovarjala, je predložitveno sodišče izrecno trdilo, da status te občine kot *davčne zavezanca* ni vprašljiv. Vprašanje, ki ga je postavilo predložitveno sodišče, torej zadeva izključno *obdavčljivost* prenosa lastninske pravice na nepremičnini iz obravnavane zadeve.

30. Dejavnosti iz obravnavane zadeve mora na podlagi meril, ki jih je sprejelo Sodišče, opredeliti nacionalno sodišče.⁽⁹⁾ V tem okviru je treba spomniti, da je nacionalno sodišče pristojno za opredelitev dejanskih in pravnih okoliščin spora, ki ga obravnava.⁽¹⁰⁾ Zlasti določitev vprašanj, ki se predložijo Sodišču, je v pristojnosti nacionalnega sodišča in ne strank iz postopka v glavni stvari. To ne velja le ob upoštevanju funkcije, ki jo ima Sodišče na podlagi člena 267 PDEU, temveč tudi glede na dolžnost, da je treba zagotoviti, da vse zainteresirane stranke dobijo priložnost podati svoja stališča, kot je določeno v členu 23 Statuta Sodišča Evropske unije.⁽¹¹⁾

31. Naloga Sodišča torej ni ponovno obravnavati dejansko presojo ali razlago nacionalne zakonodaje, ki jo je že opravilo predložitveno sodišče in ki ni predmet vprašanj za predhodno odločanje. To velja tudi (ali zlasti) v zadevah, v katerih je za ustrezno presojo treba uporabiti pravo EU za precej zapleteno nacionalno zakonodajo.

32. Ti sklepni predlogi bodo zato temeljili na presoji, ki jo je opravilo nacionalno sodišče – in sicer, da je za namen transakcije iz obravnavane zadeve občina Vroclav „davčni zavezanec“ – ne da bi se o tem konkretnem vprašanju zavzelo kakršno koli stališče.

B. „Dobava blaga“ v skladu s členom 14(2)(a) Direktive o DDV

33. Predložitveno sodišče želi s postavljenim vprašanjem ugotoviti, ali transakcija iz postopka v glavni stvari pomeni obdavčljivo „dobavo blaga“ v smislu člena 14(2)(a) Direktive o DDV. Predložitveno sodišče dodatno sprašuje še, ali je to, da je bila odškodnina plačana zgolj v obliki interne preknjižbe znotraj občinskega proračuna, pri tej presoji kakor koli pomembno.

34. Da bi na postavljeno vprašanje lahko dal koristen odgovor, bom najprej preužil zgodovino nastajanja in namen ?lena 14(2)(a) Direktive o DDV (1). Drugi?, analiziral bom odnos med ?lenom 14(2)(a) in ?lenom 14(1) Direktive o DDV (2). Tretji?, obravnaval bom vprašanje, ali „odškodnina“, ki je določena v ?lenu 14(2)(a), izpolnjuje zahteve za „pla?ilo“ iz ?lena 2(1)(a) te direktive (3).

1. Zgodovina nastajanja in namen ?lena 14(2)(a) Direktive o DDV

35. ?len 14(2)(a) Direktive o DDV zajema posebno transakcijo, pri kateri so izpolnjeni trije elementi. Prvi?, priti mora do „prenosa lastninske pravice na premoženju“. Drugi?, prenos lastninske pravice mora biti „po nalogu ali ki ga je opravil državni organ ali je bil opravljen v njegovem imenu ali na podlagi zakona“. Tretji?, prenos premoženja mora biti opravljen proti „pla?ilu odškodnine“.

36. ?len 14(2)(a) Direktive o DDV vklju?uje poseben niz transakcij. V nasprotju s transakcijami, ki jih obravnava ?len 14(1) Direktive o DDV in ki vklju?ujejo svobodno voljo strank, udeleženih v vzajemni transakciji, opravljeni za pla?ilo, predvideva ?len 14(2)(a) te direktive druga?en položaj: prenos premoženja, ki je rezultat enostranske odlo?itve državnega organa, proti pla?ilu odškodnine.

37. ?eprav pripravljalna dela ne vsebujejo veliko pojasnil namena ?lena 14(2)(a) Direktive o DDV, (12) besedilo in logika te določbe vseeno dopuš?ata oblikovanje nekaterih sklepov.

38. Kot je poudarilo ve? avtorjev, je razumno predpostaviti, da je ta ureditev, s katero je bila razlastitev proti pla?ilu odškodnine izrecno opredeljena za obdav?ljivo dobavo blaga in s katero je bilo določeno, da za prisilne prenose lastninske pravice proti pla?ilu odškodnine obveljajo ista pravila kot za ostale dobave blaga, namenjena prepre?evanju, da bi državni organi raje izbrali razlastitev kot transakcijo, ki izpolnjuje splošna merila za dobavo blaga. (13)

39. Strinjam se. To, da javne uprave ne spodbujamo k razlastitvam tako, da ji omogo?imo dav?ne spodbude za tovrstno ravnanje, namesto da bi poskusila dose?i sporazum z zadevno stranko, se dejansko zdi smiseln pristop. Zato mora dobava blaga v obliki nepremi?nine ostati dav?no nevtralna, ne glede na to, ali je do nje prišlo po pogodbi ali z razlastitvijo. Toda poudariti je treba druga?no logiko in zato druga?no izrazoslovje ?lena 14(2)(a) Direktive o DDV, ki ju je mogo?e prikazati z naslednjim nasprotjem: *zasebno pravo – vzajemnost – pla?ilo* na eni strani ter *javno pravo – enostranska odlo?itev – odškodnina* na drugi.

2. Razmerje med ?lenoma 14(2)(a) in 14(1) Direktive o DDV

40. Vprašanje predložitvenega sodiš?a in trditve, ki so jih predložile zainteresirane stranke, se nanašajo na to, ali morajo transakcije, obravnavane v ?lenu 14(2)(a) Direktive o DDV, izpolnjevati zahteve ?lena 14(1) te direktive ali ne, zlasti v zvezi s pogojem, da mora priti do „prenosa pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“.

41. Predložitveno sodiš?e in zainteresirane stranke so se obširno sklicevali na sodno prakso Sodiš?a v zvezi s ?lenom 14(1) Direktive o DDV, ki poudarja pomen dejanskega prenosa premoženja, ne glede na pravno obliko tega prenosa. (14) Sodiš?e je odlo?ilo, da mora transakcija, da bi bila opredeljena za dobavo blaga v smislu ?lena 14(1), imeti tak u?inek, da osebi omogo?i dejansko razpolaganje z blagom, kot da bi bila njegova lastnica. (15) Pravica razpolaganja z blagom kot lastnik je bila opisana kot pravica do odlo?anja, na kakšen na?in ali za kakšen namen se blago uporablja. (16)

42. Ob?ina Vroclav trdi, da bi morala transakcija, da bi spadala v okvir ?lena 14(2)(a),

izpolnjevati tudi merila ?lena 14(1), namre? zajemati pravico do razpolaganja z blagom kot lastnik.

43. Poljska vlada in Komisija nasprotno trdita, da je ?len 14(2)(a) Direktive o DDV neodvisen od njenega ?lena 14(1). Zato naj bi bilo za namene ?lena 14(2)(a) nepomembno, ali je prišlo do prenosa pravice do razpolaganja z blagom v ekonomskem smislu.

44. Strinjam se z zadnjim stališ?em.

45. ?len 14 Direktive o DDV pod naslovom „Obdav?ljive transakcije“ je posve?en dolo?anju, kaj je „dobava blaga“.

46. V prvem odstavku je opredeljeno *splošno pravilo*, kaj pomeni „dobava blaga“: „prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“. V drugem odstavku te dolo?be so obravnavane *druge transakcije*, ki se „poleg transakcije iz odstavka 1 [...] štejejo [za dobavo blaga]“.

47. Iz besedila in zgradbe ?lena 14 Direktive o DDV je torej o?itno, da drugi odstavek te dolo?be dejansko pomeni *lex specialis* splošni opredelitvi dobave blaga iz prvega odstavka.

48. ?len 14(1) in ?len 14(2) Direktive o DDV sta lo?ena primera „dobave blaga“, ki ju je treba razlagati samostojno. ?len 14(1) vsebuje splošna merila za dolo?anje, kaj je dobava blaga. ?len 14(2) vsebuje seznam transakcij, ki se „poleg“ tistih iz splošne opredelitve v ?lenu 14(1) ravno tako štejejo za „dobavo blaga“. Odlo?ilna je torej zgradba ?lena 14: ?len 14(1) dolo?a splošne pogoje za to, da je nekaj dobava blaga. ?len 14(2) pa se, nasprotno, nanaša na posebne transakcije, ki so izena?ene z dobavo blaga.

49. V ?lenu 14(2)(a) Direktive o DDV je uporabljeno druga?no izrazje v primerjavi s ?lenom 14(1). V ?lenu 14(2)(a) ni omenjena „pravica do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“, temve? je jasno uporabljena druga?na ubeseditev: „prenos lastninske pravice na premoženju [...] po nalogu“.

50. Posledično v posebnem okviru obveznih prenosov lastninske pravice v nasprotju s prosto sklenjenimi pogodbenimi razmerji ?len 14(2)(a) dejansko izpodriva vse upoštevne elemente ?lena 14(1). Zgoraj opisana druga?na logika in namen(17) nato vklju?ujeta druga?ne pojme.

51. Osredoto?enje na formalni element prenosa lastninske pravice na premoženju v nasprotju z dejansko pravico do razpolaganja s premoženjem kot lastnik v ekonomskem smislu je v posebnem okviru razlastitve premoženja razumljivo. V takšnih primerih je verjetno, da je državni organ, ki je opravil razlastitev, to storil z dolo?enim namenom. Uresni?itev tega dolo?enega namena (kot je na primer izgradnja ceste na razlaš?enem zemljiš?u) ta državni organ dejansko zavezuje glede na?ina, na katerega razpolaga s premoženjem. ?eprav je državni organ pridobil formalno lastninsko pravico na zemljiš?u, se zato dejansko lahko zgodi, da je na?in, na katerega razpolaga s premoženjem, zelo omejen. ?e bi bilo v takšnih posebnih okoliš?inah treba uporabiti logiko dejanskega razpolaganja kot lastnik, bi v primerih razlastitve v javnem interesu to lahko privedlo do zelo nenavadnih položajev, saj ne bi bilo lastnika za namene DDV.

52. Poleg tega je po notranji analogiji mogoče dodati, da člen 14(2)(b) kot še eno „dodatno“ transakcijo, izenačeno z dobavo blaga, navaja „dejansko izročitev blaga na podlagi pogodbe o najemu blaga za določeno obdobje ali prodaje blaga z odloženim plačilom, ki določa, da se ob normalnem poteku dogodkov lastninska pravica prenese najkasneje ob plačilu zadnjega obroka“. Kot je odločilo Sodišče, je iz besedila te določbe jasno, da se v nasprotju s transakcijami iz člena 14(1) tiste iz člena 14(2)(b) ne nanašajo na prenos pravice do razpolaganja s premoženjem kot lastnik.(18)

53. Če strnem, člen 14(2)(a) Direktive o DDV ne zahteva prenosa pravice do razpolaganja s premoženjem kot lastnik, medtem ko se v prvem odstavku tega člena to zahteva. Za namene člena 14(2)(a) te direktive in kadar so izpolnjeni ostali pogoji te določbe, zadostuje prenos lastninske pravice na premoženju v smislu formalne lastninske pravice na zadevnem premoženju, da se takšna transakcija šteje za obdavčljivo „dobavo blaga“.

3. Razmerje med členom 14(2)(a) in členom 2(1)(a) Direktive o DDV

54. Člen 2 Direktive o DDV je okvirna določba, ki določa transakcije, ki so predmet DDV. V skladu s členom 2(1)(a) te direktive so ena od teh transakcij „dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.“

55. Za to, da je transakcija obdavčljiva po tej določbi, morajo torej obstajati štirje elementi. Prvi?, priti mora do „dobave blaga“. Drugi?, dobava blaga mora biti opravljena „za plačilo“. Tretji?, dobava se mora zgoditi na ozemlju države članice. Četrty?, opraviti jo mora „davčni zavezanec, ki deluje kot tak“.

56. Člen 14 Direktive o DDV obravnava le prvo od teh meril, ki so določena v členu 2(1)(a) Direktive o DDV. Opredeljuje le „dobavo blaga“. Vendar ta določba ne vsebuje ničesar o ostalih elementih člena 2(1)(a) Direktive (plačilo, ozemeljski element in lastnost davčnega zavezanca, ki deluje kot tak). Dejansko v nasprotju s členi od 16 do 18 Direktive o DDV, ki se nanašajo na transakcije, ki se ali se lahko obravnavajo kot „dobava blaga za plačilo“, člen 14 ureja le transakcije, ki se obravnavajo kot „dobava blaga“.

57. Iz tega logično sledi, da člen 14 Direktive o DDV v preostala tri merila iz člena 2(1)(a) te direktive ne posega. Zato ni mogoče predpostavljati, da v vsakem položaju, v katerem je prišlo do „dobave blaga“ v smislu člena 14 Direktive o DDV, obstaja element *plačila*.

58. Ob tej ugotovitvi se odpira še druga sporna točka, ki se pojavlja pri vprašanju za predhodno odločanje, ki ga je postavilo nacionalno sodišče: kakšno je razmerje med pojmom „odškodnina“, omenjenim v členu 14(2)(a) Direktive o DDV, in pojmom „plačilo“ iz člena 2(1)(a) te direktive? Ali sta to ločena pojma? Ali se odškodnina šteje za vrsto (torej logično podskupino) pojma plačilo?

59. Pojem „plačilo“ se v sodni praksi razlaga v smislu, da je dobava blaga opravljena „za plačilo“, če obstaja *neposredna zveza* med dobavljenim blagom ali opravljenimi storitvami in prejetim plačilom.(19) Takšna neposredna zveza obstaja „le, če med dobaviteljem in pridobiteljem obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve, pri čemer plačilo, ki ga prejme dobavitelj, pomeni dejansko protivrednost dobavljenega blaga“.(20) Sodišče je ugotovilo, da „[t]o plačilo pomeni torej subjektivno vrednost, to je dejansko prejeta vrednost, in ne vrednosti, ocenjene po objektivnih merilih“.(21)

60. Sodišče je odločilo tudi, da mora biti to „plačil[o] mogoče izraziti v denarju“ in da „če ta vrednost ni znesek denarja, dogovorjen med strankami, mora biti vrednost, da bi bila subjektivna, ta, ki jo prejemnik storitev, ki pomenijo plačilo za dobavo blaga, prisodi storitvam, ki jih želi, in

mora ustrezati znesku, ki ga je pripravljen porabiti za to".(22) Dejstvo, da je plačana cena za transakcijo višja ali nižja od vrednosti na prostem trgu, je Sodišče ocenilo kot nepomembno za namen ugotavljanja, ali je bila transakcija opravljena za plačilo.(23)

61. Razprava o tem, ali se pojem „odškodnina“ iz člena 14(2)(a) sklada z vsemi elementi, ki določajo „plačilo“, opredeljeno v zgoraj navedeni sodni praksi, je po mojem mnenju manj pomembna. Kot je pravilno navedla Komisija, so bila merila, ki so bila oblikovana s sodno prakso Sodišča glede pojma „plačilo“ in o katerih so zainteresirane stranke v tej zadevi obsežno razpravljale, oblikovana posebej v kontekstu razlage člena 2(1)(a) v zvezi s transakcijami, ki jih na splošno zajema člen 14(1) Direktive o DDV, ali v zvezi z opravljanjem storitev za plačilo v smislu člena 2(1)(c) te direktive.

62. Po mojem mnenju je „odškodnina“, kot je omenjena v členu 14(2)(a), specifičen tip plačila v smislu člena 2(1)(a) te direktive. Odškodnina se lahko razlaga kot standardiziran tip plačila, predviden za posebne okoliščine razlastitve.

63. Zato je pomen vprašanja, ali takšen objektivno drugačen pojem odškodnine natančno izpolnjuje vsa posamična merila, ki jih je sodna praksa Sodišča v preteklih letih uvedla, da bi zaobjela pojem plačila, omejen. Drugačna logika in namen obeh pojmov lahko upravičita potrebne prilagoditve ali razlike.

64. Za vsak primer pa bom v zaključnem delu tega oddelka obravnaval dva možna ugovora v zvezi z razliko med obema pojmom in na tej osnovi prikazal, kako se lahko pojem odškodnine, ko se razlaga na tak način, zlahka uvrsti pod nadrejeni pojem plačila. Prvič, gre za sodno prakso, po kateri odškodnina za škodo po navadi ne zajema „plačila“, in drugič, sodno prakso, ki zadeva potrebo po „izmenjavi vzajemnih dajatev“.

65. Glede prvega možnega ugovora je v okviru opravljanja storitev in razlage člena 2(1)(c) Direktive o DDV Sodišče v sodni praksi ob različnih priložnostih štelo, da plačano nadomestilo za škodo ne izpolnjuje zahtev, da bi se štelo za plačilo. Sodišče je odločilo, da znesek, plačan iz naslova are – kot pavšalna odškodnina zaradi odpovedi pogodbe, plačana za odpravo nastale škode zaradi neizpolnitve stranke v okviru pogodbe, ki se nanaša na opravljanje hotelskih storitev – ni neposredno povezan z opravljanjem kakršne koli storitve za plačilo in ni predmet tega davka.(24) Sodišče je prav tako odločilo, da tudi pravično nadomestilo, povezano s škodo, ki jo imetniki pravic utrpijo zaradi reprodukcije njihovih varovanih del brez njihovega dovoljenja, ni neposredna protidajatev katere koli storitve.(25)

66. Po mojem mnenju je odškodnina, na katero se nanašajo te zadeve, enostavno drugačna od odškodnine, na katero se nanaša člen 14(2)(a) Direktive o DDV. Zgoraj navedene odločitve so bile sprejete na področju opravljanja storitev. V nasprotju z dobavo blaga za področje opravljanja storitev ne obstaja nobena določba, podobna členu 14(2)(a) Direktive o DDV, oziroma nobena posebna določba, ki bi zajemala prenos premoženja proti plačilu odškodnine. Ob upoštevanju izrecne vključitve prenosa lastninske pravice na premoženju proti plačilu odškodnine v skladu s členom 14(2)(a) Direktive o DDV bi bilo nesmiselno transakcije, ki jih zajema ta določba, izvzeti iz pojma „obdavčljive transakcije“ iz člena 2 Direktive o DDV, tako da bi odškodnino opredelili kot pojem zunaj splošnega pojma „plačilo“. Kot pravilno poudarja doktrina, je bila vključitev člena 14(2)(a) v Direktivo o DDV morda namenjena natanko preseganju morebitnih pojmovnih težav s tem, da je bila specifična transakcija iz tega člena razvrščena kot dobava blaga.(26)

67. Drugi morebiten ugovor izhaja iz sodne prakse, ki razlaga kombinacijo člena 2(1)(a) in člena 14(1) Direktive o DDV ter pri tem poudarja element „izmenjave vzajemnih dajatev“. Tako je na primer v zadevi Posnania Investment, kjer je bila zadevna transakcija prenos lastninske pravice na nepremičnini na javni subjekt kot plačilo za neplačane davke, Sodišče ugotovilo, da je prav je

obstajalo pravno razmerje med dobaviteljem in pridobiteljem, je bila *obveznost* davkopla?evalca (dobavitelja) *enostranska*, saj je s pla?ilom davka prišlo le do zakonskega prenehanja njegovega dav?nega dolga, davek pa je obvezna dajatev. Sodiš?e je na podlagi tega zaklju?ilo, da ni pravnega razmerja, ki bi vklju?evalo izmenjavo vzajemnih dajatev.(27)

68. Ponovno, kolikor je ta kategorija dejansko upoštevana glede na druga?no naravo transakcije, ki je obravnavana v ?lenu 14(2)(a) Direktive o DDV, še vedno ostaja element „vzajemnosti“ v smislu „neposredne zveze“, tudi z vidika prenosa lastninske pravice na premoženju in odškodnine. Prvi je vzrok za drugega – odškodnina je bila pla?ana, ker je bilo premoženje razlaš?eno. Ta element je sicer povezan z logi?nim razmerjem med pla?ilom in dobavo: dobavo zadevnega blaga in pla?ilo (v obliki odškodnine) moramo obravnavati kot neposredno povezana. ?e dobava ni opravljena, ni pla?ila, in obratno.(28)

4. Vmesni predlog

69. Za uporabo ?lena 14(2)(a) Direktive o DDV morajo biti izpolnjeni trije kumulativni pogoji. Prvi?, priti mora do prenosa lastninske pravice. Drugi?, ta prenos mora biti opravljen po nalogu ali v imenu državnega organa ali na podlagi zakona. Tretji?, pla?ana mora biti odškodnina.

70. Glede prvega od teh pogojev Direktiva o DDV ne zahteva prenosa pravice do razpolaganja s premoženjem kot lastnik, kot je to zahtevano v prvem odstavku tega ?lena. Za namene ?lena 14(2)(a) te direktive in ?e so izpolnjeni pogoji, povezani z odškodnino in predvidenim na?inom izvedbe transakcije, zadostuje prenos lastninske pravice na premoženju v smislu formalne lastninske pravice na obravnavanem premoženju, da se takšna transakcija šteje za „dobavo blaga“ v smislu ?lena 14 te direktive.

71. Da bi bila dobava iz ?lena 14(2)(a) obdav?ljiva, morajo biti izpolnjeni tudi pogoji iz ?lena 2(1)(a) Direktive o DDV, ob upoštevanju posebnih elementov iz prej navedene dolo?be. Ti posebni elementi iz ?lena 14(2)(a) vplivajo tudi na razlago splošnega pojma „pla?ilo“ iz ?lena 2(1)(a). Dejansko pla?ano odškodnino v skladu s ?lenom 14(2)(a) je treba šteti za specifi?en tip „pla?ila“ v smislu ?lena 2(1)(a) Direktive o DDV.

C. Obravnavana zadeva

1. Ali je prišlo do dobave blaga v smislu ?lena 14(2)(a)?

72. V obravnavani zadevi je predložitveno sodiš?e izrazilo dvom glede obstoja prenosa lastninske pravice v „ekonomskem“ smislu. Pojasnjuje, da župan Vroclava nastopa na obeh straneh transakcije, in sicer kot organ lokalne uprave (ob?ina) in kot zastopnik države. Veljavne dolo?be poljske zakonodaje zadevajo samo „pravni prenos lastninske pravice“ in niso povezane z „ekonomskim prenosom lastninske pravice“. Zato je prisoten dvom v obstoj *de facto* ekonomskega prenosa lastninske pravice. Predložitveno sodiš?e tudi poudarja, da sporna transakcija zadeva prenos lastninske pravice na podlagi zakona in proti pla?ilu odškodnine, in ne na podlagi svobodne izjave volje strank, udeleženih pri taki transakciji.

73. Koncept „ekonomske lastninske pravice“ kot tak v Direktivi ni omenjen. Toda iz navedb predložitvenega sodiš?a in razprave med zainteresiranimi strankami se zdi, da vprašanje za predhodno odlo?anje zadeva vprašanje, ali je mogo?e uporabiti koncept „prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“ iz ?lena 14(1) Direktive o DDV, kot ga razlaga Sodiš?e.

74. V skladu s splošnimi merili, opisanimi v to?kah od 40 do 53 teh sklepnih predlogov, zahteva, da mora priti do prenosa pravice razpolaganja z blagom kot lastnik, ni našteta med pogoji

v ?lenu 14(2)(a) Direktive o DDV.

75. Posledi?no se zdi, da so v obravnavani zadevi izpolnjene vse tri zahteve, ki jih za dobavo blaga dolo?a ?len 14(2)(a), kar mora preveriti nacionalno sodiš?e.

76. Prvi?, kot je potrdilo nacionalno sodiš?e, ni sporno, da je bila lastninska pravica na nepremi?nini prenesena z ob?ine Vroclav na državo. Za ta namen ni pomembno, da je župan Vroclava v isti transakciji dejansko nastopal v dveh razli?nih vlogah, in sicer kot izvršilna oblast v imenu ob?ine in kot zastopnik države. Za namene zadevne dolo?be pa je pomembna zamenjava v formalni lastninski pravici med dvema jasno lo?enima pravnima osebama.

77. Drugi?, do prenosa lastninske pravice je prišlo na podlagi odlo?be guvernerja vojvodstva Spodnja Šlezija in v skladu z nacionalno zakonodajo.(29) S tega vidika je okoliš?ina, na katero opozarja predložitveno sodiš?e, da prenos lastninske pravice na premoženju ni rezultat svobodne volje strank, ravno tako nepomembna. Druga zahteva iz ?lena 14(2)(a) Direktive o DDV je ravno to, da se prenos lastninske pravice zgodi ali na podlagi zakona ali po nalogu ali v imenu državnega organa. Ta element pomeni razliko od transakcij, ki jih zajema ?len 14(1) te direktive, in kot tak pomeni, da ni svobodne volje ali vzajemnega dogovora.

78. Tretji?, o?itno je, da je župan Vroclava pla?al odškodnino, kot je bilo dolo?eno z lo?eno odlo?bo vojvode Spodnje Šlezije, v kateri je bila dolo?ena višina odškodnine, do katere je bila upravi?ena ob?ina Vroclav. Ker pa sta zainteresirani stranki v tem postopku na široko razpravljali o obstoju „dejanske“ odškodnine, bom to vprašanje preu?il lo?eno.

2. „Dejanska“ odškodnina ali pla?ilo

79. Splošna analiza v to?kah od 54 do 68 teh sklepnih predlogov že nakazuje, da bi bilo pojem odškodnine iz ?lena 14(2)(a) Direktive o DDV treba razlagati kot poseben tip pla?ila v smislu ?lena 2(1)(a) te direktive.

80. Vendar iz predložitvene odlo?be ter stališ? zainteresiranih strank iz postopka v glavni stvari izhaja, da dvomi predložitvenega sodiš?a niso povezani z logi?nim razmerjem med pojmom „pla?ilo“ in „odškodnina“, temve? predvsem z dejstvom, da ni gotovo, ali je bila odškodnina *dejansko* pla?ana.

81. Obe stranki v postopku v glavni stvari zagovarjata stališ?e, da *dejansko* pla?ilo ni bilo opravljeno.

82. Ob?ina Vroclav trdi, da so bila sredstva za pla?ilo odškodnine, dolo?ene z odlo?bo vojvode Spodnje Šlezije, vzeta iz ob?inskega prora?una, povezanega z nalogami mesta-okrožja. Hkrati je bil prihodek od odškodnine v istem prora?unu prikazan kot dohodek ob?ine. To je bilo opravljeno z interno preknjižbo, ki ob?ine Vroclav ni odškodovala za izgubo nepremi?nine, ki jo je ta utrpela.

83. Poljska vlada trdi, da ni mogo?e šteti, da je pogoj glede *neposredne* zveze med prenosom lastninske pravice in odškodnino izpolnjen. Župan Vroclava, ki mu je bilo odrejeno pla?ilo odškodnine, nima lastnega prora?una. Sredstva za naloge, ki jih opravlja, se ?rpajo iz ob?inskega prora?una. Posledi?no je bila odlo?ba o pla?ilu odškodnine izvedena le s prenosom sredstev, ki so bila že dodeljena za naloge mesta-okrožja, na ob?ino Vroclav. Minister za finance je na obravnavi izrazil podobno stališ?e.

84. Ali je bila v konkretnih okoliš?inah iz obravnavane zadeve odškodnina dejansko pla?ana, mora ugotoviti predložitveno sodiš?e. Odlo?anje o podrobnostih poljskega upravnega prava ni naloga Sodiš?a, saj v tej zadevi dejanski in pravni okvir ostajata opazno zamegljena, ?eprav je na

obravnavi Sodišče zainteresirani stranki pozvalo, naj pojasnita dejansko delovanje računovodskega sistema obinske uprave z dvojnimi nalogami. Zlasti ostaja nejasno, ali so bila sredstva dejansko prenesena iz državne blagajne in, če so bila, na katere proračunske vrstice obine oziroma celo v kolikšni meri ima obina dejansko loene in razdeljene proračunske vrstice za različne naloge, ki so ji zaupane.

85. Vseeno pa obstaja vsaj nekaj splošnih točk, ki bi jih morda bilo mogoče kot vodilo zagotoviti predložitvenemu sodišču.

86. Prvič, dejstvo, da je bila odškodnina izvršena z računovodsko operacijo, ne nasprotuje njenemu dejanskemu značaju, saj niti Direktiva o DDV niti sodna praksa ne določata nobenih posebnih zahtev glede načina plačila ali računovodskega postopka, s katerim se izvrši odškodnina.

87. Drugič, v smislu neposredne zveze ali temeljne logike *quid pro quo*, ki jo vsebuje vsaka transakcija(30), pa mora biti v zameno za prenos formalne lastninske pravice na premoženju dano neko plačilo. Na nek način mora biti plačilo opravljeno v obratni smeri od tiste, v katero se je prenesla lastninska pravica. Zato mora torej priti do nekega povečanja *lastnih sredstev* obine, če upoštevamo, da je bila prvotno lastnik premoženja obina kot neodvisna samoupravna enota.

88. Tretjič, ker je odškodnina iz člena 14(2)(a) Direktive o DDV poseben izraz plačila, kot ga določa člen 2(1)(a) te direktive, je pogoj, da je bila odškodnina *dejansko* plačana. To potrjuje člen 14(2)(a), ki izrecno zahteva *plačilo* odškodnine. Eno izmed temeljnih načel Direktive o DDV je, da davčno osnovo tvori *dejansko* prejeta plačila, in korelat tega je, da davčna uprava iz naslova DDV ne more prejeti zneska, ki je višji od zneska davka, ki ga je prejel davni zavezanec.(31) Ob dobavi brez plačila torej ni osnove za odmero.(32) Preprosto povedano: če plačilo ni bilo prejeto, ni kaj obdavčiti.

V. Predlog

89. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanje, ki ga je predložilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska), odgovori:

Prenos nepremičnin, ki so v lasti obine, na državo, ki se opravi na podlagi zakona in proti plačilu odškodnine, kadar bo v skladu z določbo nacionalnega pravnega reda te nepremičnine še naprej upravljal župan obine, ki je zastopnik države in hkrati izvršilni organ obine, pomeni obdavčljivo transakcijo v smislu člena 14(2)(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost.

1 Jezik izvirnika: angleščina.

2 Glej na primer Roscher, W. H., (izd.), *Ausführliches Lexikon der Griechischen und Römischen Mythologie*. 2. del. Leipzig, Verlag von B. G. Teubner, 1890–1897, str. od 29 do 41, ali William Smith (izd.), *Dictionary of Greek and Roman Biography and Mythology*. II. del. London, Taylor and Walton, 1846, str. od 550 do 552.

3 Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, in popravek v UL 2007, L 335, str. 60, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

4 Uradni list Republike Poljske iz leta 2004, št. 54, poz. 535. Prečiščeno besedilo, uradni list Republike Poljske iz leta 2011, št. 177, poz. 1054, s poznejšimi spremembami.

5 I FSK 1857/13.

6 I FPS 1/15.

7 Sodba z dne 11. maja 2017, Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:361, točka 27).

8 Glej sodbo z dne 29. septembra 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, točka 29 in navedena sodna praksa).

9 Glej sodbo z dne 14. decembra 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, točka 23 in navedena sodna praksa). Glej tudi sklep z dne 20. marca 2014, Gmina Wrocław (C-72/13, EU:C:2014:197, točke od 18 do 22 in navedena sodna praksa).

10 Glej na primer sodbo z dne 19. januarja 2017, National Roads Authority (C-344/15, EU:C:2017:28, točka 31 in navedena sodna praksa).

11 Glej na primer sodbo z dne 6. oktobra 2015, T-Mobile Czech Republic in Vodafone Czech Republic (C-508/14, EU:C:2015:657, točki 28 in 29 ter navedena sodna praksa).

12 Določba, ki ustreza členu 14(2)(a) Direktive o DDV, je bila uvedena s Šesto direktivo Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23). V predlogu Komisije (COM/1973/950/final) je bil v osnutku člena 5(2)(f), ki je postal člen 5(4)(a) Šeste direktive o DDV, omenjen „prenos lastninske pravice na premoženju proti plačilu odškodnine po nalogu ali v imenu organa oblasti, če bi prenos takšnega premoženja z zasebnim sporazumom povzročil nastanek davčne obveznosti“. Ta zadnja (poševna) določba v končno besedilo ni bila vključena. Predlog je vseboval tudi člen 12(4), po katerem se „glede dobav, navedenih v členu 5(2)(f), znesek plačane odškodnine, razen nadomestila za nadomestno pridobitev, šteje za obdavčljiv znesek“. Ta določba ni bila vključena v končno besedilo. Glej Terra, B. J. M., in Kajus, J., *A Guide to the Sixth VAT Directive. Commentary to the Value Added Tax of the European Community*, zvezek A, IBFD Publications, 1991, str. 209.

13 Glej na primer Terra, B. J. M., in Kajus, J., *Introduction to European VAT (Recast), Commentaries on European VAT Directives*, IBFD Publications, 2017, str. 246, ali van Doesum, A., van Kesteren, H., in van Norden, G. J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International, 2016, str. 111.

14 Glej v tem smislu sodbo z dne 18. julija 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, točka 35). Sodišče je poleg tega poudarilo, da se ta določba „ne nanaša na prenos lastninske pravice v oblikah, določenih z upoštevним nacionalnim pravom, ampak zajema vsak prenos premoženja v stvareh ene stranke, ki drugo stranko pooblasti, da s tem premoženjem dejansko razpolaga, kot da bi bila njegov lastnik“. Glej na primer sodbo z dne 3. septembra 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, točka 51 in navedena sodna praksa). Sodišče je pojasnilo, da je namen tega utemeljiti skupni sistem DDV na poenoteni opredelitvi obdavčljivih transakcij in da bi bil ta cilj ogrožen, „če bi se predpogoji za dobavo blaga [...] razlikovali od ene države članice do druge, kot se razlikujejo pogoji, ki urejajo prenos lastninske pravice v civilnem pravu“. Glej na primer sodbo z dne 8. februarja 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, točka 8).

15 Sodba z dne 3. septembra 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, točka 51 in navedena sodna praksa).

16 Glej v tem smislu sodbo z dne 6. februarja 2003, Auto Lease Holland (C-185/01,

EU:C:2003:73, točka 34).

17 Zgoraj točke od 35 do 39.

18 Glej sodbo z dne 4. oktobra 2017, Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:734, točka 31).

19 Glej na primer sodbo z dne 8. novembra 2012, Profitube (C-165/11, EU:C:2012:692, točka 51 in navedena sodna praksa).

20 Glej na primer sodbo z dne 11. maja 2017, Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:361, točka 31 in navedena sodna praksa).

21 Glej na primer sodbo z dne 7. novembra 2013, Tulic in Plavo in (C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722, točka 33 in navedena sodna praksa).

22 Glej sodbo z dne 19. decembra 2012, Orfey Bulgaria (C-549/11, EU:C:2012:832, točki 44 in 45 ter navedena sodna praksa).

23 Glej sodbo z dne 2. junija 2016, Lajvér (C-263/15, EU:C:2016:392, točka 45 in navedena sodna praksa).

24 Sodba z dne 18. julija 2007, Société thermale d'Eugénie-Les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, točka 32).

25 Sodba z dne 18. januarja 2017, SAWP (C-37/16, EU:C:2017:22, točka 30).

26 Glej na primer van Doesum, A., van Kesteren, H., in van Norden, G. J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International, 2016, str. 111; Terra, B. J. M., in 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 Sodba z dne 11. maja 2017, Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:361, točke 32 do 36). V okviru opravljanja storitev glej v tem smislu sodbo z dne 22. junija 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, točke od 24 do 26).

28 Glej van Doesum, A., van Kesteren, H., in van Norden, G. J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International, 2016, str. 129, kjer je navedena sodba z dne 2. junija 1994, Empire Stores (C-33/93, EU:C:1994:225, točka 16). Nasprotno glej sodbo z dne 18. julija 2007, Société thermale d'Eugénie-Les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, točka 26), kjer se je štel, da rezervacija bivanja ni odvisna od plačila are in da zato ni neposredne zveze med storitvijo in plačilom.

29 Navedena nacionalna določba je bil člen 12(4) Ustawa o szczególnych zasadach lokalizacji dróg publicznych (zakon o posebnih pravilih za določitev poteka javnih cest).

30 V splošnem glej zgoraj točko 68 teh sklepnih predlogov.

31 Glej sodbo z dne 2. julija 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, točka 35 in navedena sodna praksa). Glej sodbo z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, točki 12 in 13).

32 Glej v tem smislu sodbo z dne 21. novembra 2013, Dixons Retail (C-494/12,

EU:C:2013:758, točka 31 in navedena sodna praksa).