

WYROK TRYBUNA?U (siódma izba)

z dnia 13 czerwca 2018 r. (\*)

Odes?anie prejudycjalne – Podatek od warto?ci dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artyku? 2 ust. 1 lit. a) – Odp?atna dostawa towarów – Artyku? 14 ust. 1 – Przeniesienie prawa do rozporz?dzania rzecz? jak w?a?ciciel – Artyku? 14 ust. 2 lit. a) – Przeniesienie, w zamian za odszkodowanie, w?asno?ci towaru nale??cego do gminy na rzecz skarbu pa?stwa do celów budowy drogi krajowej – Poj?cie „odszkodowania” – Transakcja podlegaj?ca opodatkowaniu VAT

W sprawie C?665/16

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Naczelnego S?d Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 14 wrze?nia 2016 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 22 grudnia 2016 r., w post?powaniu:

**Minister Finansów**

przeciwko

**Gminie Wroc?aw,**

TRYBUNA? (siódma izba),

w sk?adzie: A. Rosas, prezes izby, C. Toader (sprawozdawca) i A. Prechal, s?dziowie,

rzecznik generalny: M. Bobek,

sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 13 grudnia 2017 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Ministra Finansów przez J. Kaute i M. Kowalewsk?,
- w imieniu Gminy Wroc?aw przez A. Januszkiewicz, radc? prawnego, i J. Martiniego, doradc? podatkowego,
- w imieniu rz?du polskiego przez B. Majczyn? i A. Kramarczyk?Sza?adzi?sk?, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez N. Gossement i L. Baumgarta, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 22 lutego 2018 r.,

wydaje nast?puj?cy

**Wyrok**

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni 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 (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Ministrem Finansów (Polska, zwanym dalej „Ministrem”) a Gminą Wrocław (Polska, zwana dalej „Gminą”), w przedmiocie opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (VAT) transakcji, w ramach której własność nieruchomości należącej do Gminy została przeniesiona, zgodnie z przepisami krajowymi i w zamian za zapłatę odszkodowania, na Skarb Państwa w celu budowy drogi krajowej.

## Ramy prawne

### Prawo Unii

3 Artykuł 2 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

a) odpłatna dostawa towarów lub usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[...]”.

4 Artykuł 9 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

5 Artykuł 13 ust. 1 wspomnianej dyrektywy stanowi:

„Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują, lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeżeli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami.

Jednakże w przypadku gdy podejmują one takie działania lub dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tych działań lub transakcji, gdyby wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji.

W każdych okolicznościach podmioty prawa publicznego są uważane za podatników w związku z czynnościami określonymi w załączniku I, chyba że niewielka skala tych działań sprawia, że mogą być one pominięte”.

6 Artykuł 14 dyrektywy VAT, zawarty w rozdziale 1, zatytułowanym „Dostawa towarów”, w jej tytule IV, pod nazwą „Transakcje podlegające opodatkowaniu”, w ust. 1 i ust. 2 lit. a) przewiduje:

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

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”.

## **Prawo polskie**

### *Ustawa o VAT*

7 Artykuł 7 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535), ze zmianami (Dz.U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054) (zwanej dalej „ustawą o VAT”), przewiduje:

„Przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, 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”.

### *Ustawa o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych*

8 Artykuł 12 ust. 4 i 4a ustawy z dnia 10 kwietnia 2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych (Dz.U. nr 80, poz. 721), ze zmianami, stanowi:

„4. Nieruchomości lub ich części [...] stają się z mocy prawa:

1) własności Skarbu Państwa w odniesieniu do dróg krajowych,

2) własności odpowiednich jednostek samorządu terytorialnego w odniesieniu do dróg wojewódzkich, powiatowych i gminnych

– z dniem, w którym decyzja o zezwoleniu na realizację inwestycji drogowej stała się ostateczna.

4a. Decyzję ustalającą wysokość odszkodowania za nieruchomości, o których mowa w ust. 4, wydaje organ, który wydał decyzję o zezwoleniu na realizację inwestycji drogowej”.

### *Ustawa o drogach publicznych*

9 Artykuł 1 ustawy z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych, ze zmianami (Dz.U. z 2016 r., poz. 1440), przewiduje:

„Drogą publiczną jest droga zaliczona na podstawie niniejszej ustawy do jednej z kategorii dróg, z której może korzystać każdy, zgodnie z jej przeznaczeniem, z ograniczeniami i wyjątkami określonymi w tej ustawie lub innych przepisach szczególnych”.

10 Artykuł 2 ust. 1 tej ustawy stanowi:

„Drogi publiczne ze względu na funkcje w sieci drogowej dzielą się na następujące kategorie:

1) drogi krajowe;

- 2) drogi wojewódzkie;
- 3) drogi powiatowe;
- 4) drogi gminne”.

11 Artykuł 19 ust. 1 i 5 omawianej ustawy stanowi:

„1. Organ administracji rządowej lub jednostki samorządu terytorialnego, do którego w sprawie z zakresu planowania, budowy, przebudowy, remontu, utrzymania i ochrony dróg, jest zarządcą drogi.

5. W granicach miast na prawach powiatu zarządcą wszystkich dróg publicznych, z wyjątkiem autostrad i dróg ekspresowych, jest prezydent miasta”.

### **Spór w postępowaniu głównym i pytanie prejudycjalne**

12 W Polsce hierarchia jednostek samorządu terytorialnego jest zorganizowana w następujący sposób: na pierwszym poziomie znajduje się *gmina*, na drugim – *powiat*, a na trzecim – *województwo*. *Miasto na prawach powiatu* z kolei jest gminą wykonującą zadania powiatu. W tych miastach na prawach powiatu prezydent miasta, który jest w pierwszej kolejności organem wykonawczym miasta, ma wszystkie kompetencje przyznane z mocy prawa organowi wykonawczemu powiatu, w tym kompetencje do zarządzania nieruchomościami.

13 Województwo dolnośląskie (Polska) dzieli się na 26 powiatów, w tym 169 gmin, oraz 4 miasta na prawach powiatu.

14 Gmina, będąca właścicielem licznych nieruchomości, jest miastem na prawach powiatu, zarejestrowanym jako podatnik VAT. Jej prezydent, będąc organem wykonawczym gminy, jest jednocześnie przedstawicielem Skarbu Państwa, zarządzającym należącymi do tego ostatniego nieruchomościami, które są położone na terytorium Gminy.

15 W następstwie decyzji Wojewody Dolnośląskiego (Polska) prawo własności nieruchomości należących uprzednio do Gminy przeniesiono na Skarb Państwa w celu budowy drogi krajowej. Odrębna decyzja Wojewoda Dolnośląski ustaliła wysokość odszkodowania przysługującego Gminie i zobowiązał prezydenta do wypłaty tej kwoty.

16 Gmina zwróciła się do Ministra z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej, aby dowiedzieć się, czy przeniesienie z mocy prawa własności nieruchomości w zamian za odszkodowanie stanowi odpłatną dostawę towarów opodatkowaną VAT, a w wypadku udzielenia na to pytanie odpowiedzi twierdzącej, który podmiot powinien zostać wskazany w fakturze VAT jako nabywca towarów.

17 W interpretacji indywidualnej Minister stwierdził, że w niniejszej sprawie miała miejsce odpłatna dostawa towarów podlegająca opodatkowaniu VAT, ponieważ własność nieruchomości została przeniesiona z Gminy na Skarb Państwa w zamian za odszkodowanie. Wskazał on, że podatnikiem VAT w tej transakcji była Gmina, ponieważ prezydent nie jest podmiotem prowadzącym samodzielnie działalność gospodarczą i nie działa na własną odpowiedzialność.

18 Minister wywnioskował z tego, że na Gminie ciąży obowiązek udokumentowania dostawy wywłaszczonych nieruchomości fakturą, na której jako sprzedawca i nabywca należy wskazać prezydenta Gminy działającego jednocześnie jako organ wykonawczy Gminy i jako reprezentant Skarbu Państwa, na którym ciąży zarządzanie nieruchomościami Skarbu Państwa połączonymi na

terytorium Gminy.

19 Gmina wniosła do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu (Polska) skargę o uchylenie tej interpretacji podatkowej.

20 W swoim wyroku sąd ten uznał skargę i uchylił rzeczoną interpretację podatkową na tej podstawie, że na gruncie prawa podatkowego dostawca i odbiorca jest ten sam podmiot – Gmina, a zatem na zakończenie tej transakcji nie mogło dojść do przeniesienia ekonomicznego władztwa nad różnymi towarami.

21 Od tego wyroku Minister wniosł skargę kasacyjną do sądu odsyłającego, czyli Naczelnego Sądu Administracyjnego (Polska).

22 W dniu 12 lutego 2015 r. rozpatrująca kasację izba w składzie trzech sędziów, uznając, że nie jest jasne, czy przeniesienie przez gminę prawa własności nieruchomości z nakazu władzy publicznej w zamian za odszkodowanie należy uznać za „dostawę towarów” w rozumieniu art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, przedstawiła sprawę do rozpoznania powikszonemu sądowi.

23 W uchwale z dnia 12 października 2015 r. sąd odsyłający, orzekając w składzie siedmiu sędziów, odpowiedział, że takie przeniesienie stanowi „dostawę towarów” w rozumieniu art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT oraz że kwestia ustalenia, czy transakcja ta wiąże się tak z przeniesieniem władztwa ekonomicznego nad danymi towarami, nie jest istotna dla sprawy.

24 We wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym sąd odsyłający wyraża jednak wątpliwość dotyczącą szczególnego charakteru transakcji będącej przedmiotem zawisłej przed nim sprawy, uwzględniając zwłaszcza szczególną rolę odgrywaną przez strony tej transakcji.

25 W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„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?”.

### **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

26 Tytułem wstępu należy zauważyć, że pytanie prejudycjalne dotyczy wyrażenia art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT, podczas gdy ogólne przesłanki, jakie powinny zostać spełnione w celu zakwalifikowania dostawy towarów jako „transakcji podlegającej opodatkowaniu VAT”, są zawarte w art. 2 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy.

27 W tym względzie z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że okoliczności, i sąd krajowy powołał się formalnie w pytaniu prejudycjalnym na określone przepisy prawa Unii, nie stoi jednak na przeszkodzie temu, by Trybunał przekazał temu sądowi wszelkie wskazówki dotyczące wykładni, które mogłyby być pomocne w rozstrzygnięciu rozpatrywanej przez niego sprawy, niezależnie od tego, czy sąd krajowy powołał się na nie w treści pytania (wyrok z dnia 20 grudnia 2017 r., Incyte, C-492/16, EU:C:2017:995, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 Należy zatem przeanalizować zadane pytanie także w świetle art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT.

29 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 2 ust. 1 lit. a) oraz art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stanowi transakcją podlegającą opodatkowaniu VAT przeniesienie własności nieruchomości należącej do podatnika VAT na rzecz Skarbu Państwa państwa czonkowskiego, dokonane z mocy prawa i w zamian za zapłatę odszkodowania, w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, w której ta sama osoba reprezentuje zarazem organ wyważaszczający i wyważszczaną gminę, i w której ta ostatnia nadal w praktyce zarządza daną nieruchomością, nawet jeżeli wypłata odszkodowania została dokonana tylko jako wewnętrzne przeksięgowanie w budżecie gminy.

30 Należy przede wszystkim przypomnieć, że dyrektywa VAT ustanawia wspólny system VAT opierający się w szczególności na jednolitej definicji transakcji podlegających opodatkowaniu (wyrok z dnia 11 maja 2017 r., Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT opodatkowaniu VAT podlega odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa czonkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.

32 Po pierwsze, w odniesieniu do pojęcia „dostawy towarów”, nie jest ono przez ten przepis zdefiniowane.

33 Natomiast art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT definiuje to pojęcie jako przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak własności. Podobnie art. 14 ust. 2 lit. a) owej dyrektywy stanowi, że poza czynnością, o której mowa w ust. 1 tego artykułu, za „dostawę towarów” uznaje się przeniesienie prawa własności do towaru w zamian za odszkodowanie, z nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub w jego imieniu albo z mocy prawa.

34 W odniesieniu do transakcji będącej przedmiotem postępowania głównego, w uwagach na piśmie i na rozprawie przed Trybunałem Gmina podniosła, że aby transakcja wchodziła w zakres art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT, powinna ona również spełniać kryteria art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT.

35 W tym względzie, nawet jeżeli art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT w sposób ogólny definiuje pojęcie „dostawy towarów”, to jednak z wykładni językowej ust. 2 tego artykułu, a w szczególności z wyrażenia „[p]oza czynnością, o której mowa w ust. 1” można wywnioskować, że ów ust. 2 dotyczy innych transakcji, które również są uważane za „dostawy towarów”. Wynika z tego, że prawodawca Unii Europejskiej, gromadząc je pod tym samym pojęciem „dostawy towarów”, zamierza odróżnić transakcję, o której mowa w art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT, od transakcji przewidzianej w art. 14 ust. 1 owej dyrektywy, bowiem te dwie transakcje nie zostały zdefiniowane w taki sam sposób. W szczególności definicja transakcji, o której mowa w art. 14 ust. 2 lit. a) rzeczony dyrektywy, w ogóle nie odnosi się do „prawa do rozporządzania rzeczą jak własności”, o którym mowa w art. 14 ust. 1 tej samej dyrektywy.

36 Z brzmienia i struktury art. 14 dyrektywy VAT wynika zatem, jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 47 opinii, że ust. 2 tego artykułu stanowi *lex specialis* w stosunku do ogólnej definicji dostawy towarów zawartej w jego ust. 1, której przesłanki stosowania mają charakter niezależny w stosunku do przesłanek ust. 1.

37 Zatem zakwalifikowanie do „dostawy towarów” w rozumieniu art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy

VAT wymaga spełnienia trzech kumulatywnych przesłanek. Przede wszystkim musi nastąpić przeniesienie prawa własności. Następnie przeniesienie to musi nastąpić z nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub w jego imieniu albo z mocy prawa. Wreszcie musi nastąpić wypłata odszkodowania.

38 W tym względzie należy zauważyć, że pierwsza z tych trzech przesłanek, czyli przeniesienie prawa własności, nie może być rozumiana jako oznaczająca konieczność przeniesienia w sensie ekonomicznym.

39 Wprawdzie, dokonując wykładni art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy 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: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1 – wyd. spec. w j.ż. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23), którego brzmienie odpowiada brzmieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT, Trybunał orzekł, iż ów art. 5 ust. 1 należy interpretować w ten sposób, że za „dostawę towaru” uważa się przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel, nawet gdy nie następuje przeniesienie własności towaru w sensie prawnym (wyrok z dnia 8 lutego 1990 r., Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61, pkt 9). Jednakże w ramach niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym sąd odsyłający przedstawił pytanie, czy może mieć miejsce „dostawa towarów” w rozumieniu art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT, w sytuacji gdy miało miejsce samo przeniesienie własności towarów w sensie prawnym, w zamian za zapłatę odszkodowania, podczas gdy posiadacz własności ekonomicznej nad danym towarem pozostał ten sam. Szczególna cecha wynikająca z polskiego prawa administracyjnego, w ramach której w wypadku wywłaszczenia przez Skarb Państwa nieruchomości należy do miasta na prawach powiatu owe nieruchomości nadal pozostają pod zarządem tego samego podmiotu, reprezentowanego przez prezydenta, mogłaby bowiem pozbawić dane przeniesienie własności, przynajmniej częściowo, charakteru ekonomicznego, z tego względu, iż organ wywłaszczający nie został wyposażony w uprawnienie do rozporządzania spornymi rzeczami jak właściciel.

40 W tym względzie art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT odnosi się bowiem nie do przeniesienia prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel, jak ma to miejsce w ust. 1 tego artykułu, lecz w bardziej wyraźny sposób do przeniesienia własności tej rzeczy [w odniesieniu do art. 14 ust. 2 lit. b) zob. wyrok z dnia 4 października 2017 r., Mercedes-Benz Financial Services UK, C-164/16, EU:C:2017:734, pkt 31].

41 W konsekwencji, jak też stwierdził rzecznik generalny w pkt 53 opinii, dla celów art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT wystarczy przeniesienie prawa własności w rozumieniu formalnego tytułu prawnego do danej nieruchomości, aby taką transakcję uznać za podlegającą opodatkowaniu „dostawą towarów”, o ile pozostałe przesłanki przewidziane przez ten przepis są spełnione.

42 Po drugie, jeżeli chodzi o ogólne przesłanki związane z odpłatnym charakterem transakcji, zawarte w art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT, sąd odsyłający w zasadzie zadał pytanie, jaki związek istnieje między określeniem „odpłatna” zawartym w tym artykule, a pojęciem „odszkodowania” w rozumieniu art. 14 ust. 2 lit. a) tej dyrektywy, w sytuacji gdy odszkodowanie dla wywłaszczonej gminy jest wypłacane jedynie za pomoc wewnętrznego przeksięgowania.

43 W odniesieniu do odpłatnego charakteru rozważanej transakcji z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, iż fakt, że dostawa towarów jest dokonywana „odpłatnie” w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT, zakłada istnienie bezpośredniego związku pomiędzy dostarczonym towarem a otrzymanym wynagrodzeniem (zob. podobnie wyrok z dnia 7 października 2010 r., Loyalty Management UK i Baxi Group, C-53/09 i C-55/09, EU:C:2010:590, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo). Tego rodzaju bezpośredni związek istnieje tylko wtedy, gdy pomiędzy dostawcą a odbiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń

wzajemnych, gdy? cena otrzymana przez dostawc? stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie warto?ci dostarczonego towaru (zob. podobnie wyrok z dnia 11 maja 2017 r., Posnania Investment, C?36/16, EU:C:2017:361, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo). Ponadto owo wynagrodzenie powinno stanowi? warto?? subiektywn?, rzeczywicie otrzyman? i mo?liw? do wyra?enia w pieni?dzu (zob. podobnie wyroki: z dnia 19 grudnia 2012 r., Orfey, C?549/11, EU:C:2012:832, pkt 44, 45 i przytoczone tam orzecznictwo; a tak?e z dnia 7 listopada 2013 r., Tulic? i Plavo?in, C?249/12 i C?250/12, EU:C:2013:722, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

44 Jak jednak zasadniczo stwierdzi? rzecznik generalny w pkt 61 opinii, pytanie, czy dla nast?pienia „wyp?aty odszkodowania” w rozumieniu art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT, jest konieczne, aby taka wyp?ata spe?nia?a wszystkie elementy sk?adowe okre?lenia „odp?atna”, o którym mowa w art. 2 ust. 1 lit. a) owej dyrektywy, jest pozbawione znaczenia ze wzgl?du na charakter *lex specialis* pierwszego z tych przepisów, jak wynika z pkt 36 niniejszego wyroku. Owe elementy sk?adowe zosta?y bowiem wypracowane przez Trybuna? nie w ramach wyk?adni art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT, lecz jej art. 2 ust. 1.

45 Z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e odszkodowanie sporne w post?powaniu g?ównym jest bezpo?rednio zwi?zane z przeniesieniem w?asno?ci nieruchomości Gminy na rzecz Skarbu Pa?stwa. W tym wzgl?dzie, pod warunkiem ?e wyp?ata tego odszkodowania faktycznie nast?pi?a, czego zbadanie nale?y do s?du odsy?aj?cego, nie ma znaczenia, ?e owa wyp?ata nast?pi?a w formie wewn?trznego przeksi?gowania w ramach tego samego bud?etu.

46 Po trzecie, w odniesieniu do pozosta?ych przes?anek ogólnych zawartych w art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT, tzn. przes?anki miejsca dostawy towaru, statusu podatnika przys?uguj?cego podmiotowi takiemu jak Gmina oraz okoliczno?ci, ?e podatnik dzia?a? „w takim charakterze”, przede wszystkim jest bezsporne, i? w niniejszym przypadku przes?anka zwi?zana z miejscem dostawy zosta?a spe?niona, bowiem transakcja mia?a miejsce na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego, czyli Polski.

47 Nast?pnie przys?uguj?cy Gminie status podatnika VAT nie jest kwestionowany przez s?d odsy?aj?cy. Na mocy art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT „podatnikiem” jest ka?da osoba prowadz?ca samodzielnie w dowolnym miejscu jak?kolwiek dzia?alno?? gospodarcz?, bez wzgl?du na cel czy te? rezultaty takiej dzia?alno?ci. Za „dzia?alno?? gospodarcz?” uznaje si? w szczególno?ci wykorzystywanie, w sposób ci?g?y, maj?tku rzeczowego lub warto?ci niematerialnych w celu uzyskania z tego tytu?u dochodu.

48 Wreszcie, co do przes?anki dzia?ania „w charakterze podatnika” w chwili przeniesienia prawa w?asno?ci nieruchomości na Skarb Pa?stwa, kwestionowanego przez Gmin? w oparciu o art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT, nale?y przypomnie?, i? Trybuna? uzna? ju?, ?e dzia?alno?ci? wykonywan? w charakterze organu w?adzy publicznej w rozumieniu tego przepisu jest dzia?alno?? wykonywana przez podmioty prawa publicznego w ramach w?a?ciwego dla nich re?imu prawnego, z wy??czeniem tej dzia?alno?ci, która jest wykonywana przez nich na tych samych warunkach prawnych, co prywatni przedsi?biorcy (wyrok z dnia 16 wrze?nia 2008 r., Isle of Wight Council i in., C?288/07, EU:C:2008:505, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo). Do s?du odsy?aj?cego nale?y ustalenie, czy warunek ten jest spe?niony w rozpatrywanym przeze? sporze.

49 W odniesieniu do sprawy w post?powaniu g?ównym, jak wynika z pkt 15 niniejszego wyroku, w?asno?? nieruchomości nale??cych do Gminy faktycznie zosta?a przeniesiona na Skarb Pa?stwa w celu budowy drogi krajowej. Owo przeniesienie mia?o miejsce na mocy nakazu wydanego przez organ w?adzy publicznej, czyli Wojewod? Dolno?l?skiego, który odr?bn? decyzj? ustali? te? nale?n? Gminie kwot? odszkodowania.

50 Z tego wynika, z zastrze?eniem zbadania przez s?d odsy?aj?cy, ?e trzy przes?anki zawarte



w art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT s? w niniejszym przypadku spe?nione.

51 W ?wietle powy?szych rozwa?a? na zadane pytanie nale?y odpowiedzie?, i? art. 2 ust. 1 lit. a) oraz art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stanowi transakcj? podlegaj?c? opodatkowaniu VAT przeniesienie w?asno?ci nieruchomo?ci nale??cej do podatnika VAT na rzecz Skarbu Pa?stwa pa?stwa cz?onkowskiego, dokonane z mocy prawa i w zamian za zap?at? odszkodowania, w sytuacji takiej jak rozpatrywana w post?powaniu g?ównym, w której ta sama osoba reprezentuje zarazem organ wyw?aszczaj?cy i wyw?aszczan? gmin?, i w której ta ostatnia nadal w praktyce zarz?dza dan? nieruchomo?ci?, nawet je?eli wyp?ata odszkodowania zosta?a dokonana tylko jako wewn?trzne przeksi?gowanie w bud?ecie gminy.

### **W przedmiocie kosztów**

52 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (siódma izba) orzeka, co nast?puje:

**Artyku? 2 ust. 1 lit. a) oraz art. 14 ust. 2 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stanowi transakcj? podlegaj?c? opodatkowaniu podatkiem od warto?ci dodanej przeniesienie w?asno?ci nieruchomo?ci nale??cej do podatnika podatku od warto?ci dodanej na rzecz Skarbu Pa?stwa pa?stwa cz?onkowskiego, dokonane z mocy prawa i w zamian za zap?at? odszkodowania, w sytuacji takiej jak rozpatrywana w post?powaniu g?ównym, w której ta sama osoba reprezentuje zarazem organ wyw?aszczaj?cy i wyw?aszczan? gmin?, i w której ta ostatnia nadal w praktyce zarz?dza dan? nieruchomo?ci?, nawet je?eli wyp?ata odszkodowania zosta?a dokonana tylko jako wewn?trzne przeksi?gowanie w bud?ecie gminy.**

Rosas

Toader

Prechal

Wyrok og?oszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 13 czerwca 2018 r.

Sekretarz

Prezes siódmej izby

A. Calot Escobar

A. Rosas

\* Język postępowania: polski.