



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

13. června 2013*

„Společný systém daně z přidané hodnoty — Směrnice 2006/112/ES — Článek 9 odstavec 1 — Pojem ‚osoba povinná k dani‘ — Fyzická osoba — Zdanitelné poskytnutí služby — Příležitostné plnění — Plnění nesouvisející se zaregistrovanou profesní činností podléhající DPH — Soukromý soudní exekutor“

Ve věci C-62/12,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Administrativen sad – Varna (Bulharsko) ze dne 1. února 2012, došlým Soudnímu dvoru dne 7. února 2012, v řízení

Galin Kostov

proti

Direktor na Direkcia „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencia za prichodite,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, M. Berger, A. Borg Barthet (zpravodaj), E. Levits a J.-J. Kasel, soudci,

generální advokát: M. Wathelet,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Direktor na Direkcia „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencia za prichodite S. Zlateva,
- za bulharskou vládu E. Petranovou a T. Ivanovem, jako zmocněnci,
- za rumunskou vládu R.-H. Radem, jako zmocněncem, ve spolupráci s R.-I. Munteanu a I. Bara, právními poradkyněmi,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a V. Savovem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 28. února 2013,

* Jednací jazyk: bulharština.

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu pojmu „osoba povinná k dani z přidané hodnoty“ (dále jen „DPH“) v režimu směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1; dále jen „směrnice o DPH“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi G. Kostovem a Direktor na Direkcia „Obžalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite (ředitel ředitelství „Opravné prostředky a správa exekucí“ města Varna při ústřední správě Národní agentury pro veřejné příjmy, dále jen „Direktor“), jehož předmětem je daňový výměr týkající se plnění souvisejících s mandátní smlouvou.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Článek 2 směrnice DPH stanoví:

„1. Předmětem DPH jsou tato plnění:

- a) dodání zboží za úplaty uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]

- c) poskytnutí služby za úplaty uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]“

- 4 Článek 9 směrnice o DPH stanoví

„1. ‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

‚Ekonomickou činností‘ se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.

2. Kromě osob uvedených v odstavci 1 se za osobu povinnou k dani považuje každá osoba, která příležitostně dodá nový dopravní prostředek, jenž je odeslán nebo přepraven pořizovateli prodejcem nebo samotným pořizovatelem nebo na účet prodejce nebo pořizovatele mimo území členského státu, avšak na území Společenství.“

5 Směrnice o DPH v čl. 12 odst. 1 stanoví:

„Členské státy mohou za osobu povinnou k dani považovat každého, kdo příležitostně uskuteční plnění spočívající v některé z činností uvedených v čl. 9 odst. 1 druhém pododstavci, zejména pak některé z těchto plnění:

- a) dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlím a pozemku k ní přiléhajícího;
- b) dodání stavebního pozemku.“

6 Článek 14 této směrnice stanoví:

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

2. Kromě plnění podle odstavce 1 se za dodání zboží považují tato plnění:

[...]

- c) převod zboží na základě smlouvy, podle níž se vyplácí provize z koupě nebo prodeje.

[...]“

Bulharské právo

7 Administrativen sad – Varna (správní soud ve Varně, Bulharsko) vychází z následujících ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty (Zakon za danak varchu dobavenata stojnost, dále jen „ZDDS“).

8 Článek 2 ZDDS stanoví:

„Předmětem [DPH] je:

- (1) každé dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu;

[...]“

9 Článek 3 ZDDS stanoví:

„(1) Osobou povinnou k dani je každá osoba, která vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

(2) Samostatnou ekonomickou činností se rozumí činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti a zemědělské výroby, jakož i výkonu svobodných povolání, včetně povolání soukromého soudního exekutora a notáře. Samostatnou ekonomickou činností je rovněž každá činnost, která je vykonávána systematicky nebo výdělečně za úplatu, včetně užívání využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem dosahování pravidelného příjmu z něj. [...]“

10 Článek 6 odst. 2 bod 4 ZDDS kvalifikuje dodání zboží jako „skutečné poskytnutí zboží osobě, která jedná vlastním jménem a na cizí účet“.

11 Článek 8 ZDDS uvádí, že službou ve smyslu tohoto zákona je vše, co má určitou hodnotu a co není zbožím, oběživem nebo cizími měnami, které jsou užívány jako platební prostředek.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 12 Galin Kostov v Bulharsku vykonává jako osoba samostatně výdělečně činná povolání soukromého soudního exekutora. Je zaregistrován pro účely DPH na základě čl. 96 odst. 1 ZDDS.
- 13 Dne 13. listopadu 2008 byla mezi G. Kostovem a společností Bon Marin AD (dále jen „Bon Marin“) uzavřena mandátní smlouva (dále jen „smlouva“). Podle této smlouvy se G. Kostov zavázal jakožto mandatář společnosti Bon Marin AD předložit nabídky v rámci tří prodejů formou dražby týkajících se třech částečně zastavených nemovitostí, které se nacházely v soukromém vlastnictví státu ve správě Ministerstva obrany a jejichž plocha zaujímal přibližně 40 000 metrů čtverečních. Pro případ, že nemovitosti nabude koupí v dražbě, se dále zavázal, že převede vlastnické právo k uvedeným nemovitostem na společnost Bon Marin.
- 14 Mandant, společnost Bon Marin, se zavázal poskytnout nezbytné finanční prostředky na smluvně dohodnuté koupě, přijmout vlastnické právo k majetku, který G. Kostov nabude při výkonu svého mandátu a zaplatit mu dohodnutou odměnu ve výši 50 000 BGN (přibližně 25 500 euro).
- 15 Tato odměna byla vyplacena ihned v den podpisu smlouvy, která také stanovila, že si G. Kostov tuto odměnu ponechá i tehdy, když nabídky nepovedou ke zdárnému výsledku.
- 16 V květnu 2009 nabyl G. Kostov od státu vlastnické právo k nemovitostem uvedeným ve smlouvě.
- 17 Dne 30. června 2009 převedla společnost Bon Marin se souhlasem mandatáře všechna svá práva a povinnosti vyplývající ze smlouvy na společnost Bleyk Siy Kepital EOOD.
- 18 Spor týkající se DPH vznikl na základě opravného daňového výměru vydaného příslušným daňovým inspektorátem města Varna. Podle tohoto výměru G. Kostov přijal odměnu ve výši 50 000 BGN za zdanitelné poskytnutí služeb ve smyslu článku 12 ZDDS, které provedl jako osoba povinná k DPH, a musí tedy zaplatit DPH z této částky.
- 19 V důsledku odvolání podaného ve správním řízení byl opravný daňový výměr potvrzen Direktorem.
- 20 Galin Kostov podal žalobu proti uvedenému výměru, přičemž uvedl, že poskytoval služby příležitostně a bez souvislosti se svou samostatnou ekonomickou činností soukromého soudního exekutora, což je jediná činnost, pro kterou je registrován pro účely DPH.
- 21 Za těchto okolností se Administrativen sad – Varna rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je nutno fyzickou osobu, která je na základě jí vykonávané činnosti soukromého exekutora zaregistrována k DPH, považovat za osobu povinnou k dani ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice [o DPH] a je tato osoba povinna ve smyslu článku 193 směrnice o [o DPH] odvést DPH, pokud jde o službu, kterou poskytla příležitostně, a nikoliv v souvislosti s jí vykonávanou činností soukromého soudního exekutora?“

K předběžné otázce

- 22 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH vykládán tak, že je nutno osobu, která má povinnost odvádět DPH ze svých činností soukromého soudního exekutora, považovat za „osobu povinnou k dani“ v souvislosti s jakoukoli jinou příležitostně vykonanou ekonomickou činností.

Úvodní poznámky

- 23 Za účelem odpovědi na tuto otázku je třeba především uvést, že ačkoli jak předkládající soud, tak Direktor i vlády Bulharska a Rumunska argumentují na základě mandátní smlouvy a poskytnutí služeb mandatářem, Evropská komise má za to, že se v projednávané věci jedná o smlouvu komisionářskou ve smyslu čl. 14 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH, a že se tedy projednávaná věc týká dodání zboží.
- 24 V tomto ohledu je důležité připomenout, že Soudnímu dvoru nepřísluší, aby se vyslovoval k výkladu a k použitelnosti vnitrostátních předpisů nebo zjišťoval skutečnosti rozhodné pro řešení sporu v původním řízení.
- 25 Soudní dvůr musí vzít v rámci dělby pravomocí mezi soudy Společenství a vnitrostátní soudy v úvahu skutkový a legislativní kontext, do něhož jsou předběžné otázky zasazeny, jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí (viz rozsudky ze dne 13. listopadu 2003, Neri, C-153/02, Recueil, s. I-13555, body 34 a 35, jakož i ze dne 29. dubna 2004, Orfanopoulos a Oliveri, C-482/01 a C-493/01, Recueil, s. I-5257, bod 42).
- 26 Za těchto podmínek je třeba konstatovat, že předkládající soud ve svém předkládacím rozhodnutí kvalifikoval smlouvu jako „mandátní smlouvu“. Úvahy, které budou následovat, tedy vycházejí z existence mandátní smlouvy, a tudíž z poskytnutí služeb.

K věci samé

- 27 Úvodem je nutné konstatovat, že čl. 9 odst. 1 první pododstavec směrnice o DPH stanoví, že „[o]sobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti“. Druhý pododstavec tohoto ustanovení pak stanoví, že „ekonomickou činností“ se rozumí „veškerá“ činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby.
- 28 Dále, i když je pravda, že z výkladu *a contrario* čl. 12 odst. 1 směrnice o DPH může vyplývat, že osoba, která uskuteční plnění obvykle poskytované výrobcem, obchodníkem nebo osobou poskytující služby, nemá být v zásadě považována za „osobu povinnou k dani“ ve smyslu této směrnice, nevyplývá z tohoto ustanovení, že osoba povinná k dani působící v určité oblasti činnosti, která příležitostně uskuteční plnění spadající do jiné oblasti činnosti, nemá povinnost odvézt z tohoto plnění DPH.
- 29 Naopak je třeba připomenout, jak vyplývá z bodu 5 odůvodnění směrnice o DPH, že „[s]ystém DPH dosahuje největší jednoduchosti a neutrality, je-li daň vybírána co nejvšeobecněji“. Kromě toho bod 13 odůvodnění této směrnice zdůrazňuje, že „[k] zaručení větší neutrality daně by měl být pojem ‚osoba povinná k dani‘ vymezen tak, aby do něj mohly členské státy zahrnout i osoby, jež poskytují plnění příležitostně“.
- 30 Za těchto podmínek je třeba čl. 12 odst. 1 směrnice o DPH vykládat tak, že se vztahuje pouze na osoby, které ještě nejsou osobami povinnými k dani v souvislosti se svými hlavními ekonomickými činnostmi. Co se naopak týče takové osoby povinné k DPH, jako je G. Kostov, nebylo by v souladu zejména s cílem jednoduchého a co nejvšeobecnějšího výběru DPH, vykládat čl. 9 odst. 1 druhý podstavec směrnice o DPH tak, že pojem „ekonomická činnost“ uvedený v tomto ustanovení nezahrnuje činnost, která, byť je prováděna pouze příležitostně, spadá pod obecnou definici tohoto pojmu uvedenou v první větě uvedeného ustanovení a je prováděna osobou povinnou k dani rovněž pravidelně vykonávající jinou ekonomickou činnost pro účely směrnice o DPH.

- 31 S ohledem na výše uvedené je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH musí být vykládán tak, že fyzická osoba, která je již osobou povinnou k DPH v souvislosti se svými činnostmi soukromého soudního exekutora, musí být považována za „osobu povinnou k dani“ v souvislosti s jakoukoli jinou ekonomickou činností vykonávanou příležitostně, a to za podmínky, že tato činnost představuje činnost ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o DPH.

K nákladům řízení

- 32 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

Článek 9 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán tak, že fyzická osoba, která je již osobou povinnou k dani z přidané hodnoty v souvislosti se svými činnostmi soukromého soudního exekutora, musí být považována za „osobu povinnou k dani“ v souvislosti s jakoukoli jinou ekonomickou činností vykonávanou příležitostně, a to za podmínky, že tato činnost představuje činnost ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice 2006/112.

Podpisy.