



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
MELCHIORJA WATHELETA,
predstavljeni 28. februarja 2013¹

Zadeva C-62/12

Galin Kostov

proti

**Direktor na Direkcija „Obžalvane I upravljenie na izplnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenie
na Nacionalnata agencija za prihodite**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Administrativen sad – Varna (Bolgarija))

„Skupni sistem davka na dodano vrednost — Pojem davčnega zavezanca — Obveznost plačila DDV s strani fizične osebe zaradi priložnostnega izvajanja storitev, ki niso povezane z njenim samostojnim poklicem sodnega izvršitelja“

I – Uvod

1. Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago pojma zavezanec za plačilo DDV na podlagi Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV)². Predlog je bil podan v okoliščinah, v katerih je zasebni sodni izvršitelj sklenil pogodbo o naročilu, na podlagi katere je prevzemnik naročila za naročitelja pridobil nekatere nepremičnine v Bolgariji, to pa je dejavnost, ki po mnenju predložitvenega sodišča v ničemer ni povezana z izvajanjem njegovega poklica.

2. Postavlja se vprašanje, ali je treba tega sodnega izvršitelja šteti za „davčnega zavezanca“ v smislu člena 9(1) Direktive o DDV in ali mora torej plačati DDV v zvezi s transakcijami, povezanimi s pogodbo o naročilu.

II – Pravni okvir

A – Pravo Unije

3. Člen 2 navedene direktive o DDV določa:

„1. Predmet DDV so naslednje transakcije:

- a) dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

[...]

¹ — Jezik izvirnika: francoščina.

² — UL L 347, str. 1.

c) storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;
[...]"

4. Člen 9 Direktive o DDV določa:

„1. ‚Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

‚Ekonomska dejavnost‘ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.

2. Za davčnega zavezanca se poleg oseb iz odstavka 1 šteje vsaka oseba, ki priložnostno dobavi novo prevozno sredstvo, ki ga prodajalec ali pridobitelj odpošlje ali odpelje ali se to za njun račun odpošlje ali odpelje pridobitelju v kraj zunaj ozemlja države članice vendar na ozemlju Skupnosti.“

5. Člen 12(1) Direktive o DDV določa:

„Države članice lahko štejejo za davčnega zavezanca vsakogar, ki priložnostno opravi transakcijo v zvezi z dejavnostmi iz drugega pododstavka člena 9(1), in zlasti eno od naslednjih transakcij:

- a) dobavo objekta ali delov objekta in zemljišča, na katerem objekt stoji pred prvo uporabo;
- b) dobavo zemljišča za gradnjo.“

6. Člen 14 te direktive 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:

[...]

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

[...]"

B – *Nacionalno pravo*

7. Administrativen sad – Varna (upravno sodišče iz Varne, Bolgarija) se opira na določbe bolgarskega zakona o davku na dodano vrednost (Zakon za danak vrhu dobavenata stojnost, v nadaljevanju: ZDDS), navedene v nadaljevanju.

8. Člen 2 ZDDS določa:

„Predmet [DDV] so:

- 1. Vsaka odplačna in obdavčljiva dobava blaga in opravljanje storitve;

[...]"

9. Člen 3 ZDDS določa:

„(1) Davčni zavezanec je vsaka oseba, ki opravlja neodvisno ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

(2) Neodvisna ekonomska dejavnost je dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev, vključno s poklici zasebnih sodnih izvršiteljev in notarjev. Neodvisna ekonomska dejavnost je tudi vsaka dejavnost, ki se sistematično in poklicno opravlja za plačilo, vključno z izkoriščanjem premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka. [...]“

10. V členu 6(2), točka 4, ZDDS je dobava blaga opredeljena kot „dejansko dajanje blaga na voljo osebi, ki ravna v svojem imenu za račun drugega“.

11. Člen 8 ZDDS določa, da je storitev v smislu tega zakona vse, kar ima vrednost in se razlikuje od blaga ter od denarja v obtoku in tujih valut, ki se uporabljajo kot plačilno sredstvo.

III – Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

12. G. Kostov v Bolgariji opravlja samostojni poklic zasebnega sodnega izvršitelja. V skladu s členom 96(1) ZDDS je identificiran za namene DDV.

13. G. Kostov je 13. novembra 2008 z družbo Bon Marin AD sklenil pogodbo o naročilu (v nadaljevanju: zadevna pogodba). G. Kostov se je na podlagi te pogodbe zavezal, da bo kot prevzemnik naročila družbe Bon Marin AD dajal ponudbe v okviru dražbe v zvezi s tremi delno zgrajenimi nepremičninami, za katere velja ureditev zasebne državne lastnine, ki jo upravlja ministrstvo za obrambo, in ki pokrivajo površino, veliko približno 40.000 kvadratnih metrov³. Zavezal se je tudi, da bo, če bo na dražbi pridobil nepremičnine, lastninsko pravico na teh nepremičninah prenesel na družbo Bon Marin AD.

14. Naročitelj, družba Bon Marin AD, se je zavezal, da bo zagotovil finančna sredstva, ki so potrebna za nakupe, ki so določeni v pogodbi, da bo pridobil lastninsko pravico na imetju, ki ga bo G. Kostov pridobil na podlagi izvajanja svojega naročila, in da mu bo nakazal dogovorjeno nagrado v višini 50.000 BGN (približno 25.500 EUR).

15. Navedena nagrada je bila plačana na dan podpisa zadevne pogodbe, ki je poleg tega določala, da G. Kostovu ta nagrada ostane, tudi če s svojimi ponudbami ne bi bil uspešen.

16. G. Kostov je maja 2009 s strani države pridobil lastninske pravice na nepremičninah, na katere se je nanašala pogodba o naročilu.

17. S soglasjem naročitelja, družbe Bon Marin AD, je 30. junija 2009 na Blejk Sij Kapital EOOD prenesel vse svoje pravice in obveznosti, ki so izhajale iz zadevne pogodbe.

18. Spor v zvezi z DDV je nastal na podlagi popravljene odmerne odločbe, ki jo je izdala davčna inšpekcija, pristojna za mesto Varna. V skladu s to odločbo je G. Kostov prejel nagrado v višini 50.000 BGN v zameno za opravljanje storitev, za katere je treba v skladu s členom 12 ZDDS plačati davek, te storitve pa je opravil kot zavezanec za plačilo DDV in bi torej v zvezi s tem zneskom moral plačati ta davek.

3 — Prvo zemljišče je veliko 12.387 m² in obsega 7 zgradb, katerih skupna površina je 2314 m². Drugo zemljišče je veliko 12.471 m² in obsega 6 zgradb (5 skladišč in 1 popraviljalnica), katerih skupna površina je 3843 m². Tretje zemljišče je veliko 15.186 m² in zajema 4 skladišča, katerih skupna površina je 6147 m².

19. Po upravni pritožbi je popravljeno odmerno odločbo potrdil Direktor na Direkcija „Obžalvane I upravljenje na izplnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite (direktor direktorata za pritožbe in vodenje izvršbe za mesto Varna pri centralni upravi nacionalne agencije za javne prihodke) (v nadaljevanju: tožena stranka v postopku v glavni stvari).

20. G. Kostov je zoper navedeno odločbo vložil tožbo in trdil, da so bile storitve opravljene postransko in brez povezave z njegovo samostojno ekonomsko dejavnostjo zasebnega sodnega izvršitelja, ki je edina dejavnost, za katero je bil identificiran za namene DDV.

21. Administrativen sad – Varna je v teh okoliščinah prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba fizično osebo, ki je zaradi dejavnosti, ki jo opravlja kot zasebni sodni izvršitelj, identificirana za namene DDV, glede storitve, ki jo izvede priložnostno in ki ni povezana z dejavnostjo, ki jo opravlja kot zasebni sodni izvršitelj, šteti za davčnega zavezanca v smislu člena 9(1) Direktive [o DDV] in ali je dolžna plačati DDV v smislu člena 193 Direktive [o DDV]?“

IV – Postopek pred Sodiščem

22. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je na Sodišče prispel 7. februarja 2012. Tožena stranka v postopku v glavni stvari, bolgarska in romunska vlada ter Evropska komisija so predložile pisna stališča.

V – Analiza

A – Uvodne ugotovitve

23. Medtem ko tako predložitveno sodišče kot tožena stranka v postopku v glavni stvari ter bolgarska in romunska vlada sklepajo na podlagi pogodbe o naročilu in opravljanja storitev s strani prevzemnika naročila, pa Komisija meni, da gre za vrsto pogodbe, na podlagi katere se plača provizija, v smislu člena 14(2)(c) Direktive o DDV, saj kljub temu, da je G. Kostov ravnal za račun družbe Bon Marin AD, ni ravnal v imenu družbe, temveč v svojem imenu. Obravnavana zadeva se je torej nanašala na dobavo blaga.

24. Po mnenju Komisije naj bi torej šlo za dve transakciji, prvič, naročilo-nakup (pridobitev nepremičnin s strani G. Kostova) in, drugič, naročilo-prodajo (dobava nepremičnin s strani zakoncev Kostov⁴ družbi Blejk Sij Kepital EOOD), pri čemer je obdavčenje z DDV teh transakcij torej odvisno od tega, ali se oprostitev transakcij dobave zgradb ali nezgrajenih nepremičnin, ki so določene v točkah (j) in (k) člena 135(1) Direktive o DDV, uporabijo ali ne.

25. V zvezi s tem je treba poudariti, da ni naloga Sodišča presojsati o razlagi ali veljavnosti nacionalnih določb ali ugotavljati dejstev, upoštevni za rešitev spora o glavni stvari. Sodišče mora namreč v skladu s porazdelitvijo pristojnosti med sodišči Unije in sodišči držav članic izhajati iz dejanskega in pravnega okvira, kot je opredeljen v predložitveni odločbi in znotraj katerega se postavljajo vprašanja za predhodno odločanje.⁵

4 — Ker naj bi, kot navaja predložitveno sodišče, nepremičnine spadale v skupnost, ki jo v skladu s členom 19(1) družinskega zakonika tvorita zakonca Kostov.

5 — Glej sodbi z dne 13. novembra 2003 v zadevi Neri (C-153/02, Recueil, str. I-13555, točki 34 in 35) in z dne 29. aprila 2004 v združenih zadevah Orfanopoulos in Oliveri (C-482/01 in C-493/01, Recueil, str. I-5257, točka 42).

26. Naloga predložitvenega sodišča, ki v predložitveni odločbi jasno govori o naročilu, je torej opredelitev zadevne pogodbe. Če je G. Kostov na podlagi bolgarskega prava in ob uporabi zadevne pogodbe sodeloval na dražbi v svojem imenu in za račun družbe Bon Marin AD in če je torej treba ugotoviti obstoj pogodbe, na podlagi katere se plača provizija, bi bila ureditev DDV, ki se lahko uporabi, tista, ki velja za dobavo blaga, zlasti ob upoštevanju členov 14(2)(c) in 135(1)(j) in (k) Direktive o DDV. Sam bi v teh sklepnih predlogih sklepal na podlagi premise predložitvenega sodišča, in sicer obstoja pogodbe o naročilu in torej opravljanja storitev.

B – Vsebinska presoja

1. Primarno

27. Predložitveno sodišče z vprašanjem za predhodno odločanje skuša izvedeti, ali je oseba, ki je zavezana za plačilo DDV, ker opravlja svobodni poklic, za plačilo DDV zavezana le za transakcije, ki so predmet njenih običajnih ekonomskih dejavnosti, ali tudi za vse druge ekonomske transakcije, za katere prejme nagrado, in to tudi v primeru, da zadnjo dejavnost opravlja le priložnostno.

a) Ali storitve, ki jih opravlja G. Kostov, spadajo na področje opravljanja „ekonomske dejavnosti“ v smislu členov 2 in 9(1) Direktive o DDV ali zgolj v njegovo zasebno sfero?

28. V skladu s sodno prakso Sodišča se za obdavčenje z DDV predpostavlja dejavnost, ki se opravlja v okviru cilja podjetja ali s tržnim namenom, za katero je značilna zlasti skrb za zagotovitev donosnosti naloženih sredstev.⁶

29. V skladu s to sodno prakso „je treba torej ekonomsko dejavnost razumeti kot dejavnost, ki jo lahko opravlja zasebno podjetje na trgu, ki je organizirana znotraj strokovnega okvira in ki se na splošno opravlja z željo ustvarjati dobiček“⁷.

30. Iz predložitvene odločbe je razvidno, da je G. Kostov v obravnavanem primeru opravljal storitve za družbo Bon Marin AD in njeno naslednico, Blejk Sij Kepital EOOD, v zameno za nagrado v višini 50.000 BGN. Nič v tem spisu ne kaže na to, da je G. Kostov začel opravljati to dejavnost z drugim namenom, kot je ustvarjanje dobička, niti na to, da bi bila nagrada zgolj povračilo stroškov, ki so nastali prevzemniku naročila.

b) Ali je G. Kostov to dejavnost opravljal kot „davčni zavezanec, ki deluje kot tak“ (člen 2 Direktive o DDV), kljub temu, da ta dejavnost ni bila del običajnih dejavnosti njegovega poklica sodnega izvršitelja?

31. Iz predložitvene odločbe izhaja, da država v skladu s členom 2 zakona o zasebnih sodnih izvršiteljih (Zakon za častnite sadebni izplniteli) na zasebne sodne izvršitelje prenese prisilno izvršbo zasebnih terjatev, ugotovljeno v izvršilnem naslovu. S sklenitvijo in izvršitvijo zadevne pogodbe G. Kostov torej ni deloval kot zasebni sodni izvršitelj in tudi ni izvajal posebnih pravic, ki so mu kot zasebnemu sodnemu izvršitelju podeljene z zakonom.

32. Kot je v svojih pisnih stališčih navedla Komisija, besedilo člena 9 Direktive o DDV ne dopušča ozke razlage, ki bi izključila obveznost plačila davka za dejavnosti, ki jih izvaja davčni zavezanec, le zato, ker niso njegova običajna dejavnost.

6 — Sodba z dne 14. novembra 2000 v zadevi Floridienne in Berginvest (C-142/99, Recueil, str. I-9567, točka 28).

7 — Glej v tem smislu točko 10 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca M. Poirasa Madura v zadevi BBL (sodba z dne 21. oktobra 2004 v zadevi C-8/03, ZOdl., str. I-10157). Glej tudi točko 19 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca M. Lenza v zadevi Wellcome Trust (sodba z dne 20. junija 1996 v zadevi C-155/94, Recueil, str. I-3013).

33. Zavezanec za plačilo DDV torej ni zavezan izključno na podlagi dejavnosti, ki jih prijavi kot svoje običajne dejavnosti, temveč je zavezan tudi na podlagi vsake druge plačane dejavnosti, ki je v skladu s členom 9(1) Direktive o DDV lahko „dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve“, vključno z dejavnostmi, ki niso njegova običajna dejavnost.

34. Poleg tega, kot poudarja tožena stranka v postopku v glavni stvari, bi drugačna razlaga vodila do nesprejemljive posledice, da bi osebe, ki opravljajo samostojno ekonomsko dejavnost, lahko samovoljno spremenile svoj status za namene uporabe Direktive o DDV: enkrat bi bile zavezanke, drugič ne, odvisno od bolj ali manj tesne povezave z glavno dejavnostjo.

c) Kako na področje DDV vpliva to, da je bilo zadevno opravljanje storitev le priložnostno?

35. Več elementov v zakonodaji ali sodni praksi Sodišča kaže na posebno ureditev DDV za „priložnostne“ transakcije, vendar pa s temi elementi ni podana opredelitev.

36. V samem besedilu Direktive o DDV je pozornost temu namenjena v členih 9 in 12.

37. V členu 9(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV je po opredelitvi, da je ekonomska dejavnost „vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev“, naveden primer, v skladu s katerim se „za ekonomsko dejavnost [...] šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka“.

38. Vendar pa pojma „trajno“, ki je uporabljen v členu 9, ni mogoče razumeti tako, da so z njim od obdavčenja z DDV izključene dejavnosti, ki se opravljajo priložnostno.

39. Poleg tega je ta pojem „trajno“ v Direktivi o DDV uporabljen le v zvezi s posebnim primerom ekonomske dejavnosti, in sicer izkoriščanjem premoženja v stvareh ali pravicah, in se ne uporablja za samo dejavnost, temveč za prihodke od te posebne dejavnosti.

40. Člen 12 Direktive o DDV⁸ državam članicam omogoča (in jim torej ne nalaga obveznosti), da lahko štejejo za davčnega zavezanca „vsakogar, ki priložnostno opravi transakcijo v zvezi z dejavnostmi iz drugega pododstavka člena 9(1)“, pri čemer sta zgolj kot primer navedeni („med drugim“) dobava objekta ali delov objekta in zemljišča, na katerem objekt stoji pred prvo uporabo in dobava zemljišča za gradnjo.

41. Ker Bolgarija ni uporabila te možnosti, ki jo ima na podlagi člena 12 Direktive o DDV, lahko to določbo razlagamo na dva načina:

- če države ne uporabijo možnosti iz člena 12, se transakcije v zvezi z dejavnostmi, navedenimi v členu 9 Direktive o DDV, ki se opravljajo priložnostno, ne obdavčijo z DDV. Pod pogojem, da se določena ekonomska dejavnost opredeli kot priložnostna, bi to lahko veljalo za opravljanje storitev G. Kostova;
- ker navedeni člen 12 državam omogoča, da „štejejo za davčnega zavezanca“ vsakogar, ki priložnostno opravi transakcijo v zvezi z dejavnostmi iz člena 9 Direktive o DDV, se to po definiciji lahko nanaša le na osebe, ki še niso zavezanci za plačilo DDV. Ta možnost je obstajala že v Šesti direktivi 77/388/EGS⁹, ki je v členu 4(3) določala, da države članice lahko „štejejo za

8 — V nasprotju s členom 9(2) Direktive o DDV, na podlagi katerega je treba za davčnega zavezanca šteti „vsak[o] oseb[o], ki priložnostno dobavi novo prevozno sredstvo, ki ga prodajalec ali pridobitelj odpošlje ali odpelje ali se to za njun račun odpošlje ali odpelje pridobitelju v kraj zunaj ozemlja države članice vendar na ozemlju Skupnosti“.

9 — Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23).

davčnega zavezanca *tudi*¹⁰ vsakogar, ki občasno opravi transakcijo v zvezi z dejavnostmi proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi in dejavnostmi samostojnih poklicev. Ti besedili se ne moreta nanašati na G. Kostova. Ker je on davčni zavezanec, ni treba uporabiti člena 12, da bi ga bilo mogoče „šteti“ kot takega. Ta razlaga, ki ji dajem prednost in ki jo podpira tudi Komisija v svojih pisnih stališčih¹¹ – pri čemer druge stranke ne govorijo o členu 12 – je v skladu z zelo širokim področjem uporabe, ki ga je DDV želel dati zakonodajalec Unije, in z drugim stališčem Komisije, v skladu s katerim velja domneva, da je zavezanec za plačilo DDV zavezan za plačilo DDV za vse svoje ekonomske dejavnosti, razen če te izhajajo iz področja njegovih zasebnih dejavnosti, kar pa mora sam dokazati.

42. Pozornost je treba nameniti tudi sodni praksi Sodišča. Navedel bom sodbe Enkler, Słaby in drugi ter Rēdlihs¹².

43. V zgoraj navedeni zadevi Enkler je R. Enkler zaprosila, naj bo obravnavana kot zavezanka za plačilo DDV, da bi lahko ta davek odbila v zvezi z nakupom avtodoma, ki ga je uporabljala skoraj izključno v zasebne namene, pri čemer je dajanje v najem tretjim osebam predstavljalo le 18 dni v treh davčnih letih in manj kot 15 % prevoženih kilometrov.

44. Zdi se mi, da je iz besedila točke 20 zgoraj navedene sodbe Enkler (izdane v času, ko je veljala Šesta direktiva, vendar na podlagi besedil, ki se dejansko niso spremenila – vsaj vsebinsko – z Direktivo o DDV¹³) mogoče razbrati jasen odgovor, saj je v njej navedeno, da je „[n]ajprej [...] treba opozoriti, da je iz primerjave člena 4(2) [(postal člen 9(1) Direktive o DDV)] s členom 4(3) [(postal člen 12 Direktive o DDV)] Šeste direktive razvidno, da se pojem ekonomske dejavnosti, naveden v prvem in drugem stavku člena 4(2), ne nanaša na dejavnosti, ki se opravljajo priložnostno“.

45. Toda Sodišče v nadaljevanju zgoraj navedene sodbe ni več uporabilo pojma priložnostnih dejavnosti, da bi odgovorilo na vprašanje za predhodno odločanje, pri čemer se spor poleg tega bolj nanaša na razliko med dejavnostjo, ki jo je opravljala kot podjetnica, in med popolnoma zasebno dejavnostjo (točke 16, 17 in 18 te sodbe).

46. V okviru tega je pomembno poudariti, da se Sodišče samo s tem, da je za odgovor na to vprašanje navedlo, da bi bilo treba upoštevati več elementov, med drugim lastnosti navedenega blaga, povezavo z običajnimi ekonomskimi dejavnostmi, trajanje dejavnosti, število strank ali višino prihodkov, ni izreklo o tem, ali so dejavnosti, ki jih opravlja R. Enkler, „ekonomske dejavnosti“ v smislu Direktive o DDV (točke od 24 do 29 navedene sodbe).

47. Predmet zgoraj navedene sodbe Słaby in drugi je bila morebitna obveznost plačila DDV od prodaje – potem ko je bilo zemljišče po urbanistični spremembi spremenjeno v zazidljivo – kmetijskega zemljišča, ki ga je imetnik kmetijskega gospodarstva pridobil z oprostivjo plačila DDV.

48. Ob proučitvi predpostavke, da zadevna država članica (v obravnavanem primeru Republika Poljska) ni uporabila možnosti iz člena 12 Direktive o DDV, da bi osebe, ki so določeno dejavnost opravljale priložnostno, štela za zavezane za plačilo davka, je Sodišče ponovno proučilo „vse okoliščine“¹⁴ zadeve, da bi prodajo zadevnega zemljišča opredelilo ali zgolj kot izvajanje lastninske pravice s strani njenega imetnika, ki je torej ravnal kot zasebnik, ali pa kot ekonomsko dejavnost, ki jo opravlja davčni zavezanec, in to brez nadaljnje uporabe izraza „priložnostna dejavnost“.

10 — Moj poudarek.

11 — Glej Terra, B., in Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT* (IBFD 2011), vol. 1, str. 373.

12 — Sodbe z dne 26. septembra 1996 v zadevi Enkler (C-230/94, Recueil, str. I-4517); z dne 15. septembra 2011 v združenih zadevah Słaby in drugi (C-180/10 in C-181/10, ZOdl., str. I-8461) in z dne 19. julija 2012 v zadevi Rēdlihs (C-263/11).

13 — Zgoraj navedena sodba Rēdlihs (točka 23).

14 — Zgoraj navedena sodba Słaby in drugi (točka 38).

49. Sodišče podrobneje (točki 37 in 38 navedene sodbe) navaja, da število in velikost transakcij, nista sama po sebi odločilna. V zvezi s tem poudarjam, da je šlo v zgoraj navedeni zadevi Słaby in drugi za prodajo enega samega zemljišča, vendar pa se lahko njena opredelitev na področju DDV spreminja glede na okoliščine.

50. Sodišče v točki 50 navedene sodbe torej pojasnjuje, da se „[f]izična oseba, ki je opravljala kmetijsko dejavnost na zemljišču, katerega nakup je bil oproščen plačila DDV in ki je bilo zaradi spremembe v prostorskem načrtu, ki je nastala iz razlogov, neodvisnih od volje te osebe, prekvalificirano v gradbeno zemljišče, [...] ne šteje za zavezanca za DDV v smislu členov 9(1) in 12(1) Direktive o DDV, če je začela prodajati ta zemljišča in če se te prodaje uvrščajo v okvir upravljanja zasebnega premoženja te osebe“¹⁵.

51. Sodišče¹⁶ pa, nasprotno, meni, da zadevne transakcije postanejo obdavčljive za namene DDV, če se ugotovi, da zadevna oseba, zato da bi opravila prodajo, „aktivno deluje pri prodaji“ tako, da uporablja „podobna sredstva kot proizvajalec, trgovec ali oseba, ki opravlja storitve v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV“.

52. V zgoraj navedeni sodbi Rēdlihs je Sodišče v okviru člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV razlikovalo med primerom, ko posameznik uporabi določeno blago tako, da je treba njegovo dejavnost opredeliti kot „ekonomsko dejavnost“, to je, na splošno, kadar je zadevno blago namenjeno izključno ekonomskemu izkoriščanju, in primerom, ko se določeno blago zaradi lastnosti, ki jih ima, lahko uporabi tako za ekonomske kot zasebne namene.¹⁷ Ne da bi v to razlikovanje vmešavali pojem „priložnostne“ dejavnosti, je Sodišče pravilno ugotovilo, da kadar v drugem primeru zadevna oseba aktivno deluje pri upravljanju s tem, da uporablja podobna sredstva kot proizvajalec, trgovec ali oseba, ki opravlja storitve, je treba zadevno dejavnost opredeliti kot „ekonomsko dejavnost“ v smislu člena 9(1) Direktive o DDV.¹⁸

53. Iz zgoraj navedenega izhaja, da Direktiva o DDV na področju obveznosti plačila davka, kot poudarja Komisija, ne določa nobene izjeme za priložnostne dejavnosti, ki jih opravljajo davčni zavezanci, zato ker te dejavnosti ne spadajo na področje njihovih zasebnih dejavnosti ali se ne opravljajo v okviru upravljanja njihovega zasebnega premoženja.

54. Načelna izključitev obveznosti plačila DDV v zvezi s priložnostnimi dejavnostmi, ki jih opravlja davčni zavezanec, bi poleg tega lahko ogrozila načeli nevtralnosti in enakega obravnavanja ekonomskih transakcij, ki zahtevata, da so vsi davčni zavezanci zavezani za plačilo DDV na enak način za enake dejavnosti.¹⁹ Iz ustaljene sodne prakse poleg tega izhaja, da je, kot sem poudaril v točki 41, DDV z Direktivo o DDV dano zelo obsežno področje uporabe, ki zajema vse ekonomske dejavnosti proizvajalca, trgovca ali osebe, ki opravlja storitve.²⁰

55. Zato mora za transakcije, kakršne so tiste, ki jih opravlja G. Kostov, veljati obveznost plačila DDV.

15 — Prav tam (točka 50).

16 — Prav tam (točka 51).

17 — Glej zgoraj navedeno sodbo Rēdlihs (točki 34 in 35).

18 — Prav tam (točka 36).

19 — Glede na to, da so ekonomske dejavnosti družb naročiteljic poznane, vendar pa se ugotovi, da so te družbe pridobile nepremičnine zlasti za industrijske in tržne namene, njihovih dejavnosti z vidika Direktive o DDV ne bi smeli obravnavati različno glede na to, ali se opravljajo v zvezi s strokovnimi ali nestrokovnimi delavci sektorja.

20 — Sodba z dne 28. januarja 2010 v zadevi Eulitz (C-473/08, ZOdl., str. I-907, točka 24).

2. Podredno

56. Podredno, če bi Sodišče presodilo, da načeloma priložnostne transakcije, ki jih opravijo tako subjekti, ki niso davčni zavezanci, kot davčni zavezanci, niso obdavčljive za namene DDV, razen če se uporabi člen 12, bi bilo torej treba določiti merila, ki bi jih predložitveno sodišče moralo upoštevati pri taki opredelitvi zadevnih transakcij.

57. Na podlagi meril, ki so bila uporabljena v zgoraj navedenih sodbah Enkler, Słaby in drugi ter Rēdlihs, menim, da bi bilo treba v obravnavani zadevi zlasti ugotoviti:

- kljub temu, da predložitveno sodišče meni, da so zadevne transakcije „opravljene brez povezave“ z dejavnostmi zasebnega sodnega izvršitelja G. Kostova, pa je treba ugotoviti, kot sta poudarili tožena stranka v postopku v glavni stvari in bolgarska vlada, da niso povsem tuje izobrazbi in poklicnim kvalifikacijam zadevne stranke ter zaupnemu razmerju, ki mora obstajati med gospodarskim subjektom in prevzemnikom naročila, ki mora izvesti nakupe nepremičnin;
- kakor v zgoraj navedeni zadevi Słaby in drugi dejstvo, da gre le za eno pogodbo, ni odločilno;
- ugotoviti je treba, da so sopogodbeniki G. Kostova družbe ter da so kupljene zgradbe verjetno namenjene industriji ali trgovini in so ekonomsko pomembne, prav tako kot nagrada G. Kostova, ki bi jo bilo treba primerjati z ostalimi njegovimi poklicnimi prihodki (v zvezi s tem Komisija v svojih stališčih poudarja, da nagrada v višini 50.000 BGN, ki je bila izplačana G. Kostovu, ustreza večletni povprečni mesečni plači v Bolgariji²¹).
- zadevna pogodba je G. Kostovu omogočala, da ohrani svojo nagrado, ne glede na to, kako se končajo dražbe.

58. Nacionalno sodišče bo moralo ugotoviti vse upoštevne elemente v zadevnem spisu in opraviti presojo vseh dokumentov, da bo ugotovilo, ali so zadevne dejavnosti priložnostne ali ne.

VI – Predlog

59. Na podlagi navedenih preudarkov Sodišču predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je postavilo Administrativen sad – Varna, odgovori:

— Primarno

Fizično osebo, ki je zaradi dejavnosti, ki jo opravlja kot zasebni sodni izvršitelj, identificirana za namene davka na dodano vrednost, je treba glede storitve, ki jo izvede priložnostno in ki ni povezana z dejavnostjo, ki jo opravlja kot zasebni sodni izvršitelj, šteti za davčnega zavezanca v smislu člena 9(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost.

— Podredno

21 — V skladu s podatki bolgarskega nacionalnega statističnega urada je povprečna mesečna plača v Bolgariji za tretje četrtletje 2012 znašala 754 BGN (približno 385 EUR).

Za odločitev, ali se fizična oseba, ki je zaradi dejavnosti, ki jo opravlja kot zasebni sodni izvršitelj, identificirana za namene davka na dodano vrednost, lahko izogne obveznosti plačila davka na dodano vrednost v zvezi z opravljanjem storitev, ker naj bi bilo to opravljanje storitev priložnostno in brez povezave z njenimi običajnimi dejavnostmi, mora predložitveno sodišče preučiti vse podatke obravnavanega primera, zlasti pa nobeden od teh elementov ne sme biti odločilen sam zase:

- lastnosti in namembnost blaga, na katero se nanašajo transakcije;
- povezava transakcij s poklicem zadevne osebe ter – v primeru, da te ne ustrezajo njenim posebnim dejavnostim – njihova morebitna povezava z izobraževanjem in poklicno usposobljenostjo zadevne stranke, ki je lahko odločilna za nastanek zaupnega razmerja, ki je potrebno za uspešno izvedbo zadevnih transakcij;
- število in vrsta strank;
- velikost transakcij;
- pogoji, ki veljajo za nagrade in njihovo višino.