



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 13. junija 2013 *

„Skupni sistem davka na dodano vrednost — Direktiva 2006/112/ES — Člen 9(1) — Pojem ‚davčni zavezanec‘ — Fizična oseba — Obdavčljivo opravljanje storitve — Priložnostno opravljanje storitve — Neobstoj povezave z registrirano poklicno dejavnostjo, za katero je treba plačati DDV — Zasebni sodni izvršitelj“

V zadevi C-62/12,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Administrativen sad – Varna (Bolgarija) z odločbo z dne 1. februarja 2012, ki je prispela na Sodišče 7. februarja 2012, v postopku

Galin Kostov

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane I upravljenje na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, M. Berger, sodnica, A. Borg Barthet (poročevalec), E. Levits in J.-J. Kasel, sodniki,

generalni pravobranilec: M. Wathelet,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenje na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite S. Zlateva,
- za bolgarsko vlado E. Petranova in T. Ivanov, agenta,
- za romunsko vlado R.-H. Radu, agent, skupaj z R. -I. Munteanu in I. Bara, svetovalki,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in V. Savov, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 28. februarja 2013

izreka naslednjo

* Jezik postopka: bolgarščina.

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago pojma zavezanec k plačilu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) na podlagi Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med G. Kostovom in Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencia za prihodite (direktor direktorata za pritožbe in vodenje izvršbe za mesto Varna pri centralni upravi nacionalne agencije za javne prihodke, v nadaljevanju: direktor) glede odmerne odločbe v zvezi s transakcijami, povezanimi s pogodbo o naročilu.

Pravni okvir

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;

[...]

(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.

[...]“

Bolgarsko pravo

7 Administrativen sad – Varna (upravno sodišče v Varni, 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 in 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.

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 (v nadaljevanju: Bon Marin) sklenil pogodbo o naročilu (v nadaljevanju: pogodba). G. Kostov se je v skladu s to pogodbo zavezal, da bo kot prevzemnik naročila družbe Bon Marin dajal ponudbe v okviru treh dražb v zvezi s tremi delno zgrajenimi nepremičninami, za katere je veljala ureditev zasebnopravne državne lastnine, ki jih je

upravljalo ministrstvo za obrambo in ki so pokrivalo površino, veliko približno 40.000 kvadratnih metrov. Zavezal se je tudi, da bo, če bo na dražbi pridobil nepremičnine, lastninsko pravico na teh nepremičninah prenesel na družbo Bon Marin.

- 14 Naročiteljica, družba Bon Marin, se je zavezala, da bo zagotovila finančna sredstva, ki so potrebna za nakupe, ki so določeni v pogodbi, da bo pridobila lastninsko pravico na nepremičninah, ki jih bo G. Kostov pridobil v okviru izvajanja svojega naročila, in da mu bo plačala dogovorjeno nagrado 50.000 bolgarskih levov (BGN) (približno 25.500 EUR).
- 15 Navedena nagrada je bila plačana na dan podpisa 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 od države pridobil lastninsko pravico na nepremičninah, na katere se je nanašala pogodba.
- 17 Družba Bon Marin je 30. junija 2009 s soglasjem prevzemnika naročila na Blejk Sij Kepital EOOD prenesla vse svoje pravice in obveznosti iz pogodbe.
- 18 Spor v zvezi z DDV je nastal na podlagi odmerne odločbe, ki jo je izdala davčna inšpekcija, pristojna za mesto Varna. V skladu s to odločbo je G. Kostov nagrado 50.000 BGN prejel v zameno za opravljanje storitev, za katere je treba v skladu s členom 12 ZDDS plačati davek, te storitve pa je opravil kot zavezanec k plačilu DDV in bi torej v zvezi s tem zneskom moral plačati ta davek.
- 19 Po upravni pritožbi je direktor odmerno odločbo potrdil.
- 20 G. Kostov je zoper navedeno odločbo direktorja vložil tožbo, pri čemer je 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]?“

Vprašanje za predhodno odločanje

- 22 Predložitveno sodišče s svojim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 9(1) Direktive o DDV razlagati tako, da je treba osebo, ki je zavezana k plačilu DDV za svojo dejavnost zasebnega sodnega izvršitelja, šteti za „davčnega zavezanca“ za vsako drugo, priložnostno opravljeno ekonomsko dejavnost.

Uvodna ugotovitev

- 23 Da bi se odgovorilo na to vprašanje, je treba najprej ugotoviti, da medtem ko predložitveno sodišče, direktor ter bolgarska in romunska vlada izhajajo iz tega, da gre za pogodbo o naročilu in za opravljanje storitev s strani prevzemnika naročila, Evropska komisija meni, da gre v obravnavani zadevi v glavni stvari za pogodbo, na podlagi katere se plača provizija, v smislu člena 14(2)(c) Direktive o DDV in da se torej ta zadeva nanaša na dobavo blaga.

- 24 V zvezi s tem je treba poudariti, da ni naloga Sodišča presojati o razlagi ali veljavnosti nacionalnih določb ali ugotavljati dejstva, upoštevna za rešitev spora o glavni stvari.
- 25 Naloga Sodišča je, da v okviru porazdelitve pristojnosti med sodišči Skupnosti in nacionalnimi sodišči upošteva dejanski in pravni okvir, v katerega se uvršča vprašanje za predhodno odločanje, kot je opredeljeno v predložitveni odločbi (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 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da je predložitveno sodišče v predložitveni odločbi pogodbo, ki sta jo sklenila G. Kostov in družba Bon Marin, opredelilo za pogodbo o naročilu. Zato se pri premislekih, navedenih v nadaljevanju, izhaja iz obstoja pogodbe o naročilu in torej opravljanja storitev.

Vsebinska presoja

- 27 Najprej je treba spomniti, da je v skladu s členom 9(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV „[d]avčni zavezanec“ [...] vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti“. Poleg tega je v skladu z drugim pododstavkom te določbe ekonomska dejavnost v bistvu vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve.
- 28 Dalje, čeprav je res, da lahko iz *a contrario* razlage člena 12(1) Direktive o DDV izhaja, da se oseba, ki transakcijo, ki jo po navadi opravlja proizvajalec, trgovec ali oseba, ki opravlja storitve, opravi le priložnostno, načeloma ne sme šteti za „davčnega zavezanca“ v smislu te direktive, iz te določbe nujno ne izhaja, da davčni zavezanec, ki deluje na določenem področju dejavnosti in priložnostno opravi transakcijo, ki spada na drugo področje dejavnosti, za to transakcijo ni dolžan plačati DDV.
- 29 Nasprotno, treba je spomniti, da, kot izhaja iz uvodne izjave 5 Direktive o DDV, „[s]istem DDV doseže najvišjo stopnjo enostavnosti in nevtralnosti, ko se davek obračunava na najbolj splošen možni način“. Poleg tega je v uvodni izjavi 13 te direktive poudarjeno, da bi bilo treba „[z]a okrepitev nediskriminatorne narave davka [...] izraz ‚davčni zavezanec‘ opredeliti tako, da ga države članice lahko uporabljajo tudi za osebe, ki določene transakcije opravljajo občasno“.
- 30 V teh okoliščinah je treba člen 12(1) Direktive o DDV razlagati tako, da se nanaša le na osebe, ki niso že zavezane k plačilu DDV za njihovo glavno ekonomsko dejavnost. Če pa gre za takega zavezanca k plačilu DDV, kot je G. Kostov, med drugim ne bi bilo v skladu s ciljem preprostega in najbolj splošnega možnega obračunavanja DDV, če bi člen 9(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV razlagali tako, da pojem „ekonomska dejavnost“ iz te določbe ne zajema dejavnosti, ki se sicer opravi le priložnostno, vendar ustreza splošni opredelitvi tega pojma iz prvega stavka navedene določbe in jo opravi davčni zavezanec, ki poleg tega stalno opravlja drugo ekonomsko dejavnost v smislu Direktive o DDV.
- 31 Glede na zgoraj navedeno je na zastavljeno vprašanje treba odgovoriti, da je treba člen 9(1) Direktive o DDV razlagati tako, da je treba fizično osebo, ki je že zavezana k plačilu DDV za svojo dejavnost zasebnega sodnega izvršitelja, šteti za „davčnega zavezanca“ za vsako drugo, priložnostno opravljeno ekonomsko dejavnost, pod pogojem, da ta dejavnost pomeni dejavnost v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV.

Stroški

- 32 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Člen 9(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da je treba fizično osebo, ki je že zavezana k plačilu DDV za svojo dejavnost zasebnega sodnega izvršitelja, šteti za „davčnega zavezanca“ za vsako drugo, priložnostno opravljeno ekonomsko dejavnost, pod pogojem, da ta dejavnost pomeni dejavnost v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112.

Podpisi