

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

13. června 2013(\*)

„Společný systém daní z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Článek 9 odstavec 1 – Pojem ‚osoba povinná k dani‘ – Fyzická osoba – Zdanitelné poskytnutí služby – Přležitostné 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 agencija 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 agencija 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,

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 daní 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 Direkcija „Obžalvane i upravljenje na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenje 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 úplatu uskutečně v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]

c) poskytnutí služby za úplatu uskutečně 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 pořízovateli prodejcem nebo samotným pořízovatelem nebo na účet prodejce nebo pořízovatele 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 obydlením a pozemku k ní příléhajícího;

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 samostatnou ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

(2) Samostatnou ekonomickou činností se rozumí činnost výrobce, obchodníka a osob poskytujících služby, včetně tiskárny 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, obživem 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 mandátář společnosti Bon Marin AD předložit nabídky v rámci tří prodejů formou dražby týkajících se třech částí zastavěných 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

smluvn? dohodnuté koup?, p?ijmout vlastnické právo k majetku, který G. Kostov nabude p?i výkonu svého mandátu a zaplatit mu dohodnutou odm?nu ve výši 50 000 BGN (p?ibližn? 25 500 euro).

15 Tato odm?na byla vyplacena ihned v den podpisu smlouvy, která také stanovila, že si G. Kostov tuto odm?nu ponechá i tehdy, když nabídky nepovedou ke zdárnému výsledku.

16 V kv?tnu 2009 nabyl G. Kostov od státu vlastnické právo k nemovitostem uvedeným ve smlouv?.

17 Dne 30. ?ervna 2009 p?evedla spole?nost Bon Marin se souhlasem mandatá?e všechna svá práva a povinnosti vyplývající ze smlouvy na spole?nost Bleyk Siy Kepital EOOD.

18 Spor týkající se DPH vznikl na základ? opravného da?ového vým?ru vydaného p?íslušným da?ovým inspektorátem m?sta Varna. Podle tohoto vým?ru G. Kostov p?ijal odm?nu ve výši 50 000 BGN za zdanitelné poskytnutí služeb ve smyslu ?lánku 12 ZDDS, které provedl jako osoba povinná k DPH, a musí tedy zaplatit DPH z této ?ástky.

19 V d?sledku odvolání podaného ve správním ?ízení byl opravný da?ový vým?r potvrzen Direktorem.

20 Galin Kostov podal žalobu proti uvedenému vým?ru, p?i?emž uvedl, že poskytoval služby p?íležitostn? a bez souvislosti se svou samostatnou ekonomickou ?inností soukromého soudního exekutora, což je jediná ?innost, pro kterou je registrován pro ú?ely DPH.

21 Za t?chto okolností se Administrativen sad – Varna rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žnou otázku:

„Je nutno fyzickou osobu, která je na základ? jí vykonávané ?innosti soukromého exekutora zaregistrována k DPH, považovat za osobu povinnou k dani ve smyslu ?l. 9 odst. 1 sm?rnice [o DPH] a je tato osoba povinna ve smyslu ?lánku 193 sm?rnice o [o DPH] odvést DPH, pokud jde o službu, kterou poskytla p?íležitostn?, a nikoliv v souvislosti s jí vykonávanou ?inností soukromého soudního exekutora?“

### **K p?edb?žné otázce**

22 Podstatou otázky p?edkládajícího soudu je, zda musí být ?l. 9 odst. 1 sm?rnice o DPH vykládán tak, že je nutno osobu, která má povinnost odvád?t DPH ze svých ?inností soukromého soudního exekutora, považovat za „osobu povinnou k dani“ v souvislosti s jakoukoli jinou p?íležitostn? vykonanou ekonomickou ?inností.

### *Úvodní poznámky*

23 Za ú?elem odpov?di na tuto otázku je t?eba p?edevším uvést, že a?koli jak p?edkládající soud, tak Direktor i vlády Bulharska a Rumunska argumentují na základ? mandátní smlouvy a poskytnutí služeb mandatá?em, Evropská komise má za to, že se v projednávané v?ci jedná o smlouvu komisioná?skou ve smyslu ?l. 14 odst. 2 písm. c) sm?rnice o DPH, a že se tedy projednávaná v?c týká dodání zboží.

24 V tomto ohledu je d?ležité p?ipomenout, že Soudnímu dvoru nep?ísluší, aby se vyslovoval k výkladu a k použitelnosti vnitrostátních p?edpis? nebo zjiš?oval skute?nosti rozhodné pro ?ešení sporu v p?vodním ?ízení.

25 Soudní dv?r musí vzít v rámci d?lby pravomocí mezi soudy Spole?enství a vnitrostátní

soudy v úvahu skutkový a legislativní kontext, do něhož jsou předložené 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 samostatnou 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 výrobce, obchodníka 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 uskutečňuje plnění obvykle poskytované výrobcem, obchodníkem nebo osobou poskytující služby, nemá být v zásadě považována za „osobu povinnou k dani“ ve smyslu této směrnice, nevyplyvá z tohoto ustanovení, že osoba povinná k dani působící v určité oblasti činnosti, která poskytuje plnění spadající do jiné oblasti činností, 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 nejvyšší jednoduchosti a neutrality, je-li dána vybírána co nejvšeobecněji“. Kromě toho bod 13 odůvodnění této směrnice zdůrazňuje, že „[k] zaručení vyšší neutrality daní by měl být pojem ‚osoba povinná k dani‘ vymezen tak, aby do něj mohly členské státy zahrnout i osoby, jež poskytují plnění poskytovatelům“.

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 pododstavec směrnice o DPH tak, že pojem „ekonomická činnost“ uvedený v tomto ustanovení nezahrnuje činnost, která, byť je prováděna pouze poskytovatelem, 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 poskytovatelem, 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.

\* Jednací jazyk: bulharština.