

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 13. júna 2013 (*)

„Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – článok 9 ods. 1 – Pojem ‚zdaniteľná osoba‘ – Fyzická osoba – Poskytovanie zdaniteľných služieb – Príležitostné poskytovanie služieb – Neexistencia súvislosti s profesijnou činnosťou, ktorá je zaregistrovaná a ktorá podlieha DPH – Nezávislý súdny exekútor“

Vo veci C-62/12,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Administrativen съд – Varna (Bulharsko) z 1. februára 2012 a doručený Súdnemu dvoru 7. februára 2012, ktorý súvisí s konaním:

Galin Kostov

proti

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

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Tizzano, sudcovia M. Berger, A. Borg Barthet (spravodajca), E. Levits a J.-J. Kasel,

generálny advokát: M. Wathelet,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenje na izpitivanje“ – Varna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite, v zastúpení: S. Zlateva,
- bulharská vláda, v zastúpení: E. Petranova a T. Ivanov, splnomocnení zástupcovia,
- rumunská vláda, v zastúpení: R.-H. Radu, splnomocnený zástupca za právnej pomoci R.-I. Munteanu a I. Bara, poradkyne,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a V. Savov, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 28. februára 2013,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu pojmu zdaniteľná osoba na účely dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v režime smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1, ďalej len „smernica o

DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu, ktorého účastníkmi sú pán Kostov a Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenje na izpolnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite (riadite? Riadite?stva „Opravné prostriedky a správa výkonu rozhodnutia“ pre mesto Varna pri Centrálnej správe Národnej agentúry pre verejné príjmy, ďalej len „Direktor“), vo veci daňového výmeru týkajúceho sa transakcií spojených s mandátnou zmluvou.

Právny rámec

Právo Únie

3 Podľa článku 2 smernice o DPH:

„1. DPH podliehajú tieto transakcie:

a) dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;

...

c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;

...“

4 Článok 9 smernice o DPH stanovuje:

„1. ‚Zdaniteľná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhládnuv od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

‚Ekonomická činnosť‘ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolání. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.

2. Okrem osôb uvedených v odseku 1 je zdaniteľnou osobou každá osoba, ktorá príležitostne dodá nový dopravný prostriedok, ktorý bol nadobúdateľovi odoslaný alebo prepravený predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet do miesta určenia mimo územia členského štátu, ale na území Spoločenstva.“

5 Smernica o DPH vo svojom článku 12 ods. 1 stanovuje:

„Členské štáty môžu považovať za zdaniteľnú osobu každú osobu, ktorá príležitostne uskutočňuje transakciu týkajúcu sa činností uvedených v [druhom] pododseku článku 9 ods. 1, a najmä jednu z týchto transakcií:

a) dodanie budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých stoja, pred prvým obývaním;

b) dodanie stavebných pozemkov.“

6 Článok 14 tejto smernice stanovuje:

- „1. ‚Dodanie tovaru‘ je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ.
2. Okrem transakcie uvedenej v odseku 1 sa za dodanie tovaru považujú tieto transakcie:
- ...
- c) prevod tovaru na základe zmluvy, podľa ktorej sa vyplatí provízia pri nákupe alebo predaji.
- ...“

Bulharské právo

7 Administratívny súd – Varna (Správny súd vo Varne, Bulharsko) vychádza z týchto ustanovení bulharského zákona o dani z pridanej hodnoty (Zakon za danък върху dobavenata stojnost, а именно „ZDDS“).

8 Podľa článku 2 ZDDS:

„[DPH] podlieha:

Každé dodanie tovaru a každé poskytnutie služieb uskutočnené za protihodnotu;

...“

9 Podľa článku 3 ZDDS:

„1. Zdaniteľnou osobou je každá osoba, ktorá vykonáva nezávislú ekonomickú činnosť, odhládnuv od účelu a výsledkov tejto činnosti.

2. Za ‚nezávislú ekonomickú činnosť‘ sa považuje činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolání, vrátane činností súkromného exekútora a notára. Nezávislou ekonomickou činnosťou je tiež akákoľvek činnosť, ktorá sa vykonáva systematicky alebo komerčne za odmenu, vrátane využívania hmotného alebo nehmotného majetku na účely dosiahnutia príjmu na pokračujúcom základe. ...“

10 Článok 6 ods. 2 bod 4 ZDDS vymedzuje dodanie tovaru ako „skutočné odovzdanie tovaru osobe, ktorá koná vo svojom mene a na cudzí účet“.

11 Podľa článku 8 ZDDS sa za službu v zmysle tohto zákona považuje všetko, čo má hodnotu a čo nie je tovarom alebo obeživom, alebo cudzími menami, ktoré sa používajú ako platidlo.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

12 Pán Kostov v Bulharsku vykonáva nezávisle povolanie súkromného súdneho exekútora. Je zaregistrovaný na účely DPH na základe článku 96 ods. 1 ZDDS.

13 Dňa 13. novembra 2008 pán Kostov uzavrel mandátnu zmluvu (ďalej len „zmluva“) s Bon Marin AD (ďalej len „Bon Marin“). Podľa tejto zmluvy sa pán Kostov ako mandatár spoločnosti Bon Marin zaviazal predložiť ponuky v rámci troch dražobných konaní týkajúcich sa predaja troch čiastočne zastavaných nehnuteľností, ktoré sa nachádzali v súkromnoprávnom vlastníctve štátu v správe ministerstva obrany a ktorých rozloha predstavovala približne 40 000 m². Pre prípad, že pri predaji na dražbe nadobudne tieto nehnuteľnosti, zaviazal sa takisto previesť vlastnícke právo k nim na Bon Marin.

14 Mandant Bon Marin sa zaviazal poskytnúť finančné prostriedky potrebné na kúpu, ktorá je predmetom zmluvy, nadobudnúť vlastnícke právo k nehnuteľnostiam, ktoré pán Kostov nadobudne pri výkone svojho mandátu, a zaplatí mu dohodnutú odmenu vo výške 50 000 bulharských levov (BGN) (približne 25 500 eur).

15 Táto odmena bola vyplatená v deň podpísania zmluvy, ktorá navyše stanovovala, že pán Kostov si ponechá túto odmenu aj v prípade, ak ponuky nebudú úspešné.

16 V máji 2009 pán Kostov získal od štátu vlastnícke právo k nehnuteľnostiam, ktoré boli predmetom zmluvy.

17 Dňa 30. júna 2009 Bon Marin so súhlasom mandatára previedla všetky svoje práva a povinnosti vyplývajúce zo zmluvy na spoločnosť Bleyk Siy Kapital EOOD.

18 Spor týkajúci sa DPH vznikol v dôsledku opravného daňového výmeru vydaného orgánom daňovej kontroly príslušným pre mesto Varna. Podľa tohto výmeru pán Kostov prijal svoju odmenu 50 000 BGN za zdaniteľné poskytnutie služieb v zmysle článku 12 ZDDS, uskutočnil ho ako platiteľ DPH, a teda musí zaplatiť z tejto sumy uvedenú daň.

19 Na základe opravného prostriedku podaného v správnom konaní bol opravný daňový výmer potvrdený Direktorom.

20 Pán Kostov podal proti uvedenému výmeru Direktora žalobu, pričom tvrdil, že poskytnutie jeho služieb sa uskutočnilo príležitostne a nesúviselo s jeho nezávislou ekonomickou činnosťou súkromného súdneho exekútora, ktorá bola jedinou činnosťou, pre ktorú bol registrovaný na účely DPH.

21 Za týchto okolností Administratívny súd – Varna rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa fyzická osoba, ktorá je z dôvodu vykonávania činnosti súkromného súdneho exekútora zaregistrovaná na účely dane z pridanej hodnoty, v súvislosti so službami, ktoré poskytuje príležitostne a nie v súvislosti s vykonávaním činnosti súkromného súdneho exekútora, považovať v zmysle článku 9 ods. 1 smernice [o DPH] za zdaniteľnú osobu, ktorá je v zmysle článku 193 smernice o [DPH] povinná zaplatiť daň z pridanej hodnoty?“

O prejudiciálnej otázke

22 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 9 ods. 1 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že platiteľ DPH za svoje činnosti nezávislého súdneho exekútora sa má považovať za „zdaniteľnú osobu“ v súvislosti s akoukoľvek inou ekonomickou činnosťou vykonávanou príležitostne.

Úvodné poznámky

23 Na ú?ely odpovede na túto otázku treba predovšetkým uviesť, že zatiaľ čo vnútroštátny súd, ako aj Direktor a bulharská a rumunská vláda pri argumentácii vychádzajú z mandátnej zmluvy a poskytovania služieb mandatárom, Európska komisia sa domnieva, že v konaní vo veci samej ide o komisionársku zmluvu v zmysle ?lánku 14 ods. 2 písm. c) smernice o DPH a v dôsledku toho sa prejednávajúca vec týka dodania tovaru.

24 V tejto súvislosti je dôležité pripomenúť, že Súdnemu dvoru neprináleží vyjadrovať sa k výkladu vnútroštátneho práva a k uplatniteľnosti vnútroštátnych ustanovení ani zisťovať skutkové okolnosti, ktoré sú relevantné pre riešenie sporu vo veci samej.

25 Súdny dvor má totiž v rámci rozdelenia právomocí medzi súdy Spoločenstva a vnútroštátne súdy zohľadniť právny a skutkový rámec, do ktorého patrí prejudiciálna otázka, tak, ako ho definovalo rozhodnutie vnútroštátneho súdu (pozri rozsudky z 13. novembra 2003, Neri, C-153/02, Zb. s. I-13555, body 34 a 35, ako aj z 29. apríla 2004, Orfanopoulos a Oliveri, C-482/01 a C-493/01, Zb. s. I-5257, bod 42).

26 Za týchto podmienok treba konštatovať, že vnútroštátny súd vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania kvalifikoval zmluvu ako „mandátnu zmluvu“. Preto odôvodnenia, ktoré nasledujú, vychádzajú z existencie mandátnej zmluvy, čiže poskytovania služieb.

O veci samej

27 Najprv treba pripomenúť, že podľa ?lánku 9 ods. 1 prvého pododseku smernice o DPH, „zdaniteľná osoba“ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhládnuv od účelu alebo výsledkov tejto činnosti“. Navyše podľa druhého pododseku tohto ustanovenia sa za ekonomickú činnosť považuje v podstate „každá“ činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby.

28 Ďalej, hoci je pravda, že z výkladu *a contrario* ?lánku 12 ods. 1 smernice o DPH môže vyplývať, že osoba, ktorá len príležitostne uskutoční transakciu obvykle vykonávanú výrobcom, obchodníkom alebo osobou poskytujúcou služby, sa nemá v zásade považovať za „zdaniteľnú osobu“ v zmysle tejto smernice, nevyhnutne však z tohto ustanovenia nevyplýva, že platiteľ dane pôsobiaci v určitej oblasti činnosti, ktorý príležitostne vykoná transakciu spadajúcu do inej oblasti činnosti, nepodlieha DPH za túto transakciu.

29 Naopak, treba pripomenúť, ako vyplýva z odôvodnenia 5 smernice o DPH, že „systém DPH je najjednoduchší a najneutrálnejší, keď sa dá vyberáť najvšeobecnejším spôsobom“. Navyše odôvodnenie 13 tejto smernice zdôrazňuje, že „na zaručenie väčšej neutrality dane by sa mal pojem zdaniteľná osoba zdefinovať tak, aby bolo umožnené členským štátom zahrnúť do neho osoby, ktoré príležitostne uskutočňujú určité transakcie“.

30 Za týchto podmienok treba ?lánok 12 ods. 1 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že sa vzťahuje iba na osoby, ktoré ešte nie sú platiteľmi DPH v súvislosti s ich hlavnými ekonomickými činnosťami. Ak ide naopak o platiteľa DPH, akým je pán Kostov, nebolo by v súlade najmä s cieľom najjednoduchšieho a najvšeobecnejšieho vyberania DPH vykladať ?lánok 9 ods. 1 druhý pododsek smernice o DPH v tom zmysle, že pojem „ekonomická činnosť“ nachádzajúci sa v tomto ustanovení nezahŕňa činnosť, ktorá, hoci je vykonávaná len príležitostne, spadá pod všeobecnú definíciu tohto pojmu nachádzajúcu sa v prvej vete uvedeného ustanovenia a je vykonávaná platiteľom dane, ktorý takisto pravidelne vykonáva inú ekonomickú činnosť na účely smernice o DPH.

31 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na položenú otázku odpovedať tak, že ?lánok 9

ods. 1 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že fyzická osoba, ktorá je už platiteľom DPH v súvislosti so svojimi činnosťami nezávislého súdneho exekútora, sa má považovať za „zdaniteľnú osobu“ v súvislosti s akoukoľvek inou ekonomickou činnosťou vykonávanou príležitostne pod podmienkou, že táto činnosť predstavuje činnosť v zmysle článku 9 ods. 1 druhého pododseku smernice o DPH.

O trovách

32 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdný dvor (prvá komora) rozhodol takto:

Článok 9 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že fyzická osoba, ktorá je už platiteľom DPH v súvislosti so svojimi činnosťami nezávislého súdneho exekútora, sa má považovať za „zdaniteľnú osobu“ v súvislosti s akoukoľvek inou ekonomickou činnosťou vykonávanou príležitostne pod podmienkou, že táto činnosť predstavuje činnosť v zmysle článku 9 ods. 1 druhého pododseku smernice o DPH.

Podpisy

* Jazyk konania: bulharčina.