

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 sod – 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 „Obžalovane i upravljenje na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencia 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 „Obžalovane i upravljenje na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencia 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

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 „Obžalovanje 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 ?len 14 te direktive dolo?a:

„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 pla?a provizija na nakup ali prodajo.

[...]“

Bolgarsko pravo

7 Administrativen sad – Varna (upravno sodiš?e v Varni, Bolgarija) se opira na dolo?be bolgarskega zakona o davku na dodano vrednost (Zakon za danak vrhu dobavenata stojnost, v nadaljevanju: ZDDS), navedene v nadaljevanju.

8 ?len 2 ZDDS dolo?a:

„Predmet [DDV] so:

(1) Vsaka odpla?na in obdav?ljiva dobava blaga in opravljanje storitve;

[...]“

9 ?len 3 ZDDS dolo?a:

„(1) Dav?ni 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, vklju?no z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev, vklju?no s poklici zasebnih sodnih izvršiteljev in notarjev. Neodvisna ekonomska dejavnost je tudi vsaka dejavnost, ki se sistemati?no in poklicno opravlja za pla?ilo, vklju?no z izkoriš?anjem premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka. [...]“

10 V ?lenu 6(2), to?ka 4, ZDDS je dobava blaga opredeljena kot „dejansko dajanje blaga na voljo osebi, ki ravna v svojem imenu in za ra?un drugega“.

11 ?len 8 ZDDS dolo?a, 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 pla?ilno sredstvo.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odlo?anje

12 G. Kostov v Bolgariji opravlja samostojni poklic zasebnega sodnega izvršitelja. V skladu s ?lenom 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 naro?ilu (v nadaljevanju: pogodba). G. Kostov se je v skladu s to pogodbo zavezal, da bo kot prevzemnik naro?ila družbe Bon Marin dajal ponudbe v okviru treh dražb v zvezi s tremi delno zgrajenimi nepremi?ninami, za katere je veljala ureditev zasebnopravne državne lastnine, ki jih je upravljalo ministrstvo za obrambo in ki so pokrivale površino, veliko približno 40.000 kvadratnih metrov. Zavezal se je tudi, da bo, ?e bo na dražbi pridobil nepremi?nine, lastninsko

pravico na teh nepremi?ninah prenesel na dru?bo Bon Marin.

14 Naro?iteljica, dru?ba Bon Marin, se je zavezala, da bo zagotovila finan?na sredstva, ki so potrebna za nakupe, ki so dolo?eni v pogodbi, da bo pridobila lastninsko pravico na nepremi?ninah, ki jih bo G. Kostov pridobil v okviru izvajanja svojega naro?ila, in da mu bo pla?ala dogovorjeno nagrado 50.000 bolgarskih levov (BGN) (pribli?no 25.500 EUR).

15 Navedena nagrada je bila pla?ana na dan podpisa pogodbe, ki je poleg tega dolo?ala, da G. Kostovu ta nagrada ostane, tudi ?e s svojimi ponudbami ne bi bil uspešen.

16 G. Kostov je maja 2009 od dr?ave pridobil lastninsko pravico na nepremi?ninah, na katere se je nana?ala pogodba.

17 Dru?ba Bon Marin je 30. junija 2009 s soglasjem prevzemnika naro?ila na Blejk Sij Kepital EOOD prenesla vse svoje pravice in obveznosti iz pogodbe.

18 Spor v zvezi z DDV je nastal na podlagi odmerne odlo?be, ki jo je izdala dav?na in?pekcija, pristojna za mesto Varna. V skladu s to odlo?bo je G. Kostov nagrado 50.000 BGN prejel v zameno za opravljanje storitev, za katere je treba v skladu s ?lenom 12 ZDDS pla?ati davek, te storitve pa je opravil kot zavezanec k pla?ilu DDV in bi torej v zvezi s tem zneskom moral pla?ati ta davek.

19 Po upravni prito?bi je direktor odmerno odlo?bo potrdil.

20 G. Kostov je zoper navedeno odlo?bo direktorja vložil to?bo, pri ?emer je trdil, da so bile storitve opravljene postransko in brez povezave z njegovo samostojno ekonomsko dejavnostjo zasebnega sodnega izvr?itelja, ki je edina dejavnost, za katero je bil identificiran za namene DDV.

21 Administrativen sad – Varna je v teh okoli??inah prekinilo odlo?anje in Sodi?u v predhodno odlo?anje predložilo to vpra?anje:

„Ali je treba fizi?no osebo, ki je zaradi dejavnosti, ki jo opravlja kot zasebni sodni izvr?itelj, identificirana za namene DDV, glede storitve, ki jo izvede prilo?nostno in ki ni povezana z dejavnostjo, ki jo opravlja kot zasebni sodni izvr?itelj, šteti za dav?nega zavezanca v smislu ?lena 9(1) Direktive [o DDV] in ali je dol?na pla?ati DDV v smislu ?lena 193 Direktive [o DDV]?“

Vpra?anje za predhodno odlo?anje

22 Predložitveno sodi?e s svojim vpra?anjem v bistvu spra?uje, ali je treba ?len 9(1) Direktive o DDV razlagati tako, da je treba osebo, ki je zavezana k pla?ilu DDV za svojo dejavnost zasebnega sodnega izvr?itelja, šteti za „dav?nega zavezanca“ za vsako drugo, prilo?nostno opravljeno ekonomsko dejavnost.

Uvodna ugotovitev

23 Da bi se odgovorilo na to vpra?anje, je treba najprej ugotoviti, da medtem ko predložitveno sodi?e, direktor ter bolgarska in romunska vlada izhajajo iz tega, da gre za pogodbo o naro?ilu in za opravljanje storitev s strani prevzemnika naro?ila, Evropska komisija meni, da gre v obravnavani zadevi v glavni stvari za pogodbo, na podlagi katere se pla?a provizija, v smislu ?lena 14(2)(c) Direktive o DDV in da se torej ta zadeva nana?a na dobavo blaga.

24 V zvezi s tem je treba poudariti, da ni naloga Sodi?a presojati o razlagi ali veljavnosti nacionalnih dolo?b ali ugotavljati dejstva, upo?tevna za re?itev 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]avni 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, na celoma ne sme šteti za „davnega zavezanca“ v smislu te direktive, iz te določbe nujno ne izhaja, da davni 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 ‚davni 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 davni 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 „davnega 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 odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (prvi senat) razsodilo:

?len 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 fizi?no osebo, ki je že zavezana k pla?ilu DDV za svojo dejavnost zasebnega sodnega izvršitelja, šteti za „dav?nega zavezanca“ za vsako drugo, priložnostno opravljeno ekonomsko dejavnost, pod pogojem, da ta dejavnost pomeni dejavnost v smislu ?lena 9(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112.

Podpisi

* Jezik postopka: bolgarš?ina.