

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

MELCHIORA WATHELETA

přednesené dne 28. února 2013(1)

Věc C-62/12

Galin Kostov

proti

Direktor na Direkcia Obžalvane I upravlenie na izpalnenieto – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite

[Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Administrativen sad – Varna (Bulharsko)]

„Společný systém daní z přidané hodnoty – Pojem osoba povinná k dani – Zdanitelnost fyzické osoby DPH z důvodu příležitostného poskytování služeb, které nesouvisí s jejím svobodným povoláním soudního exekutora“

I – Úvod

1. Toto řízení o předběžné otázce se týká pojmu osoba povinná k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), která podléhá režimu směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“)(2). Řízení bylo zahájeno v souvislosti s případem, kdy soukromý soudní exekutor uzavřel mandátní smlouvu, v souladu se kterou pro svého mandanta nabyt nemovitosti v Bulharsku, což jeinnost, která podle předkládajícího soudu nesouvisí s výkonem jeho povolání.

2. Vystává otázka, zda musí být tento soudní exekutor považován za „osobu povinnou k dani“ ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH a z toho důvodu zaplatit DPH z transakcí spojených s mandátní smlouvou.

II – Právní rámec

A – Unijní právo

3. Článek 2 směrnice o DPH zní:

„1. Předmětem DPH jsou tato plnění:

a) dodání zboží za úplatu uskutečněné 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 toto:

„1. ‚Osobou 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.

‚Ekonomickou činností‘ se rozumí veškerá činnost výrobce, obchodníka 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 poživateli prodejcem nebo samotným poživatelem nebo na účet prodejce nebo poživatele mimo území členského státu, avšak na území Společenství.“

5. Směrnice o DPH stanoví v čl. 12 odst. 1:

„1. 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 příslušajícího;

b) dodání stavebního pozemku.“

6. Článek 14 též 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 koupu nebo prodeje.

[...]"

B – *Bulharské právo*

7. Administrativen sad – Varna (správní soud ve Varně, Bulharsko) vychází z následujících ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty (Zakon za danak varhu dobavenata stojnost) (dále jen „ZDDS“).

8. Článek 2 ZDDS zní:

„Předmětem [DPH] je:

1. každé dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu;

[...]"

9. ?lánek 3 ZDDS zní:

„(1) osobou povinnou k dani je každá osoba, která vykonává samostatn? ekonomickou ?innost, a to bez ohledu na ú?el nebo výsledky této ?innosti.

(2) Samostatnou ekonomickou ?inností se rozumí ?innost výrobc?, obchodník? a osob poskytujících služby, v?etn? t?žební ?innosti a zem?d?lské výroby, jakož i výkonu svobodných povolání, v?etn? povolání soukromého soudního exekutora a notá?e. Samostatnou ekonomickou ?inností je rovnž každá ?innost, která je vykonávána systematicky nebo výd?le?n? za úplatu, v?etn? užívání využívání hmotného nebo nehmotného majetku za ú?elem dosahování pravidelného p?íjmu z n?j. [...]"

10. ?lánek 6 odst. 2 bod 4 ZDDS kvalifikuje dodání zboží jako „skute?né odevzdání zboží osob?, která jedná vlastním jménem a na cizí ú?et.“

11. ?lánek 8 ZDDS uvádí, že službou ve smyslu tohoto zákona je vše, co má ur?itou hodnotu a co není zbožím, ob?živem nebo cizími m?nami, které jsou užívány jako platební prost?edek.“

III – Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

12. Galin Kostov v Bulharsku nezávisle vykonává povolání soukromého soudního exekutora. Je zaregistrován pro ú?ely DPH na základ? ?l. 96 odst. 1 ZDDS.

13. Dne 13. listopadu 2008 byla mezi G. Kostovem a spole?ností Bon Martin AD uzav?ena mandátní smlouva (dále jen „smlouva dot?ená v p?vodním ?ízení“). Podle této smlouvy se G. Kostov zavázal jakožto mandatá? spole?nosti Bon Marin AD p?edložit nabídky v rámci t?í prodej? formou dražby týkajících se t?ech ?áste?n? zastav?ných nemovitostí, které se nacházely v soukromém vlastnictví státu ve správ? Ministerstva obrany a jejichž plocha zaujímala p?ibližn? 40 000 metr? ?tvere?ních(3). Pro p?ípad, že nemovitosti nabude prodejem v dražb? se dále zavázal, že p?eveďte vlastnické právo k uvedeným nemovitostem na spole?nost Bon Marin AD.

14. Mandant, spole?nost Bon Marin AD, se zavázal poskytnout nezbytné finan?ní prost?edky 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. Uvedená odm?na byla vyplacena hned v den podpisu smlouvy dot?ené v p?vodním ?ízení, která také stanovila, že si G. Kostov tuto odm?nu ponechá i tehdy, když nabídky nepovedou ke zdárnému výsledku.

16. V kv?tnu 2009 nabyt G. Kostov od státu vlastnické právo k nemovitostem uvedeným v mandátní smlouv?.

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

18. Spor týkající se DPH vznikl na základě opravného daňového výměru vydaného příslušným daňovým inspektorátem města Varna. Podle tohoto výměru G. Kostov přijal odměnu ve výši 50 000 BGN za zdanitelné poskytnutí služeb ve smyslu článku 12 ZDDS, které provedl jako osoba povinná k DPH, a musí tedy zaplatit DPH z této částky.

19. V důsledku odvolání podaného ve správním řízení byl opravný daňový výměr potvrzen Direktor na Direkcija „Обжалване и управление на изпълнение“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite (reditelem reditelství „Opravné prostředky a správa exekucí“ města Varna při ústřední správě Národní agentury pro veřejné příjmy (dále jen „žalovaná v původním řízení“).

20. Galin Kostov podal žalobu proti uvedenému výměru, přičemž uvedl, že poskytoval služby příležitostně a bez souvislosti se svou samostatnou ekonomickou činností soukromého soudního exekutora, což je jediná činnost, pro kterou je registrován pro účely DPH.

21. Za těchto okolností se Administrativen sad – Varna rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je nutno fyzickou osobu, která je na základě jí vykonávané činnosti soukromého exekutora zaregistrována k DPH, považovat za osobu povinnou k dani ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o [DPH] a je tato osoba povinna ve smyslu článku 193 směrnice o [DPH] odvést daň z přidané hodnoty, pokud jde o službu, kterou poskytla příležitostně, a nikoliv v souvislosti s jí vykonávanou činností soukromého soudního exekutora?“

IV – Řízení u Soudního dvora

22. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla Soudnímu dvoru doručena dne 7. února 2012. Písemná vyjádření předložily žalovaná v původním řízení, vlády Bulharska a Rumunska, jakož i Evropská komise.

V – Analýza

A – Úvodní poznámky

23. Ažkoli jak předkládající soud, tak žalovaná v původním řízení i vlády Bulharska a Rumunska argumentují na základě mandátní smlouvy a poskytování služeb mandátem, Komise má za to, že se v projednávaném případě jedná o komisionářskou smlouvu ve smyslu čl. 14 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH, protože i když G. Kostov jednal na účet společnosti Bon Marin AD, nejednal jménem této společnosti, ale svým vlastním jménem. Projednávaná věc se tedy podle jejího názoru týká dodání zboží.

24. Podle Komise se tedy jedná o dvě plnění, první představuje komisionářskou koupi (nabytí nemovitostí G. Kostovem) a druhá komisionářský prodej (předání nemovitostí manželů Kostovových(4) společnosti Bleyk Siy Kepital EOOD), přičemž zdanitelnost těchto plnění DPH závisí tedy na uplatnění či neuplatnění osvobození plnění dodání budov nebo nezastavěných pozemků stanovených v čl. 135 odst. 1 písm. j) a k) směrnice o DPH.

25. V tomto ohledu je třeba připomenout, že Soudnímu dvoru nepřísluší, aby se vyslovoval k výkladu a použitelnosti vnitrostátních ustanovení nebo zjišťoval skutečnosti rozhodné pro řešení sporu v původním řízení. Soudní dvůr totiž musí vycházet v rámci rozdělení pravomocí mezi soudy Evropské unie a vnitrostátní soudy ze skutkového a právního kontextu, do něhož je zasazena předběžná otázka, tak jak byl vymezen v předkládacím rozhodnutí(5).

26. Je tedy v?cí p?edkládajícího soudu, který ve svém p?edkládacím rozhodnutí jasn? hovoří o mandátní smlouv?, aby kvalifikoval smlouvu dot?enou v p?vodním ?ízení. Pokud se na základ? bulharského práva a této smlouvy G. Kostov ú?astnil na dražbách tak, že jednal vlastním jménem a na ú?et spole?nosti Bon Marin AD, v d?sledku ?ehož by bylo t?eba konstatovat existenci komisioná?ské smlouvy, byl by tedy použitelným režimem DPH režim dodání zboží, zejména pak s ohledem na ?l. 14 odst. 2 písm. c) a ?l. 135 odst. 1 písm. j) a k) sm?rnice o DPH. V tomto stanovisku však budu p?i své úvaze vycházet z p?edpokladu p?edkládajícího soudu: existence mandátní smlouvy, a tedy poskytování služeb.

B – K v?ci samé

1. Primárn?

27. P?edkládající soud se svou p?edb?žnou otázkou táže na to, zda osoba, která je povinná k DPH jako osoba, která vykonává svobodné povolání, je k DPH povinná jen v souvislosti s pln?ními, která jsou p?edm?tem jejích obvyklých ekonomických ?inností, nebo rovn?ž v souvislosti s každou další hospodá?skou transakcí, za kterou obdrží protipln?ní, a to i v p?ípadech, kdy je tato posledn? uvedená ?innost provád?na jen p?íležitostn?.

a) Spadají služby poskytnuté G. Kostovem do výkonu „ekonomické ?innosti“ ve smyslu ?lánku 2 a 9 odst. 1 sm?rnice o DPH, nebo jen do jeho soukromé sféry?

28. Podle judikatury Soudního dvora zdanitelnost DPH p?edpokládá ?innost provád?nou v rámci podnikatelského zám?ru nebo pro obchodní ú?ely, která se vyzna?uje zejména snahou o ziskovost investovaného kapitálu(6).

29. V souladu s touto judikaturou „je tedy t?eba ekonomickou ?innost chápat jako ?innost, kterou m?že vykonávat soukromý podnik na trhu a která je organizovaná v profesionálním rámci a obecn? vedena snahou o dosažení zisk?“(7).

30. Z p?edkládacího rozhodnutí vyplývá, že ve v?ci v p?vodním ?ízení G. Kostov poskytl své služby spole?nosti Bon Marin AD a jejímu nástupci spole?nosti Bleyk Siy Kepital EOOD za odm?nu ve výši 50 000 BGN. Ze spisu nevyplývá, že se G. Kostov zavázal k této ?innosti z jiného d?vodu, než je dosažení zisku, ani že odm?na byla jen náhradou náklad? vynaložených mandatá?em.

b) Vykonával G. Kostov tuto ?innost jako „osoba povinná k dani, která jedná jako taková“ (?lánek 2 sm?rnice o DPH), a?koliv nepatří mezi obvyklé ?innosti jeho povolání soudního exekutora?

31. Z p?edkládacího rozhodnutí vyplývá, že v souladu s ?lánkem 2 zákona o soukromých soudních exekutorech (Zakon za chastnite sadebni izpalniteli), je soudním exekutorem osoba, kterou stát pov?il nuceným výkonem soukromých pohledávek konstatovaných v exeku?ním titulu. G. Kostov tedy tím, že uzav?el a splnil smlouvu, o níž se jedná v p?vodním ?ízení, nejednal jako soukromý soudní exekutor ani nevykonával pravomoci, které mu p?iznává zákon jako soukromému soudnímu exekutorovi.

32. Jak uvedla Komise ve svých písemných vyjád?eních, zn?ní ?látku 9 sm?rnice o DPH neumož?uje restriktivní výklad, který by vylou?oval zdanitelnost ?inností vykonávaných osobou povinnou k dani jen z toho d?vodu, že neodpovídají její obvyklé ?innosti.

33. Osoba povinná k DPH tedy není touto osobou výlu?n? v souvislosti s ?innostmi, které prohlásí za své obvyklé ?innosti, ale pro každou placenou ?innost, která je ve smyslu ?l. 9 odst. 1

směrnice o DPH „činností výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby“, včetně činností, které neodpovídají její obvyklé činnosti.

34. Jak ostatně poznamenává žalovaná v původním řízení, jiný výklad by vedl k nepřijatelnému důsledku, že by osoby samostatně vykonávající ekonomickou činnost mohly svévolně změnit své postavení pro účely použití směrnice o DPH tak, že by jednou byly osoby povinné k dani a podruhé nikoliv, v závislosti na tom, jak úzká je vazba s hlavní činností.

c) Jaký má ve věci DPH vliv skutečnost, že dotčená plnění byla jen příležitostná?

35. Více prvků v právních předpisech a judikatuře Soudního dvora svědčí o zvláštním režimu DPH pro „příležitostná“ plnění, i když jej nedefinují.

36. Pokud jde o samotné znění směrnice o DPH, je v tomto ohledu třeba věnovat pozornost článkům 9 a 12.

37. Článek 9 odst. 1 druhý pododstavec směrnice o DPH nejprve vymezuje ekonomickou činnost jako „veškerou činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání“ a následně uvádí příklad, podle kterého se „za ekonomickou činnost považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj“.

38. Pojem „pravidelnost“ použitý v článku 9 nelze nicméně chápat tak, že vylučuje zdanitelnost příležitostně vykonávaných činností DPH.

39. Tento pojem pravidelnosti je ostatně ve směrnici o DPH použit jen v souvislosti s konkrétním případem ekonomické činnosti, a sice využívání hmotného nebo nehmotného majetku, přičemž se nepoužije na činnost samotnou, ale na zisky dosahované z této konkrétní činnosti.

40. Článek 12 směrnice o DPH(8) zase umožňuje (a tedy nezavazuje) členským státům považovat za osobu povinnou k dani „každého, kdo příležitostně uskuteční plnění spočívající v některé z činností uvedených v čl. 9 odst. 1 druhém pododstavci“, přičemž uvádí pouze demonstrativně („zejména“) dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlením a pozemku k ní přiléhajícího a dodání stavebního pozemku.

41. Jelikož Bulharsko nevyužilo tuto možnost poskytovanou článkem 12 směrnice o DPH, může být ustanovení vyloženo dvěma způsoby:

– pokud členské státy nevyužijí možnost poskytnutou článkem 12 příležitostně uskutečňaná plnění spočívající v některé z činností uvedených v článku 9 směrnice o DPH nepodléhají DPH. Za předpokladu definování příležitostné povahy ekonomické činnosti by to mohl být případ služeb poskytovaných G. Kostovem;

– jelikož článek 12 umožňuje členským státům „za osobu povinnou k dani považovat“ každého, kdo příležitostně uskuteční plnění spočívající v některé z činností uvedených v článku 9 směrnice o DPH, může se toto z definice týkat jen osob, které dosud nejsou osobami povinnými k DPH. Tato možnost existovala již v šesté směrnici 77/388/EHS(9), která v čl. 4 odst. 3 upřesňuje, že členské státy mohou „rovněž za osobu povinnou k dani považovat“(10) každého, kdo příležitostně uskutečňuje plnění v oblasti činností výrobců, obchodníků a poskytovatelů služeb včetně těžební a zemědělské činnosti a činnosti při výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Tato ustanovení se nemohou týkat G. Kostova. Protože je osobou povinnou k dani, k tomu, aby byl „považován“ za takovou osobu, není třeba použít článek 12. Tento výklad,

který upřesňuje a který obhájí Komise v písemném vyjádření(11), přičemž ostatní zúčastněné subjekty o článku 12 nehovoří, je v souladu s velmi širokou oblastí působnosti, kterou chtěl DPH přiznat zákonodárce Unie a s jiným stanoviskem Komise, podle kterého existuje domněnka, že osoba povinná k DPH je k DPH povinná pro všechny její ekonomické činnosti, pokud tyto nepatří do sféry jejich soukromých činností, prokázání čehož je podle Komise na této osobě.

42. Pozornost si zasluhuje rovněž judikatura Soudního dvora. Budu citovat rozsudky Enkler, Saby a další a Rohlfs(12).

43. Ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek Enkler, paní Enkler žádala o to, aby byla povinná k DPH, aby tak mohla odejít tuto daň z koupě obytného vozu, který nicméně používala takzka výlučně pro soukromé účely, jelikož pronájem tímto osobám představoval jen 18 dní během těchto zdaňovacích období a méně než 15 % ujetých kilometrů.

44. Zdá se mi, že ze znění bodu 20 výše uvedeného rozsudku Enkler (který byl vydán v době, kdy platila šestá směrnice, ale na základě ustanovení, která prakticky nebyla, v každém případě obsahově, zejména směrnicí o DPH(13)) na první pohled vyplývá jasná odpověď, když tento uvádí, že: „úvodem je třeba uvést, že ze srovnání čl. 4 odst. 2 [nyní čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH] s čl. 4 odst. 3 [nyní článek 12 směrnice o DPH] šesté směrnice vyplývá, že pojem ekonomická činnost uvedený jak v první, tak ve druhé větě čl. 4 odst. 2 se netýká příležitostně vykonávaných činností“.

45. Nicméně Soudní dvůr při své odpovědi na otázku předkládajícího soudu pojem příležitostných činností na dalších místech téhož rozsudku již nepoužil. Spor se ostatně týkal spíše rozdílu mezi činností vykonávanou jako podnikatel a čistou soukromou činností (body 16, 17 a 18 tohoto rozsudku).

46. V tomto kontextu je třeba zdůraznit, že Soudní dvůr se sám nevyjádřil k povaze plnění prováděných paní Enkler jakožto „ekonomické činnosti“ ve smyslu směrnice o DPH, když pro účely vyřešení této otázky uvedl, že je třeba zohlednit několik skutečností, mimo jiné i povahu uvedeného majetku, souvislost s obvyklými ekonomickými činnostmi, dobu trvání činností, význam zákazník a výši příjmů (body 24 až 29 tohoto rozsudku).

47. Ve výše uvedeném rozsudku Saby a další se jednalo o to, zda bude prodej zemědělského pozemku, který nabyl zemědělec s osvobozením od DPH, případně zdanitelný DPH po překvalifikování pozemku na stavební pozemek v důsledku změny územního plánu.

48. Soudní dvůr, který zkoumal případ, kdy dotčený členský stát (v projednávané věci Polská republika) nevyužil možnost poskytovanou článkem 12 směrnice o DPH považovat osoby, které příležitostně uskutečňují plnění, za osoby povinné k DPH, znovu prozkoumal „všechny okolnosti“(14) věci, aby kvalifikoval prodej dotčeného pozemku bu jako pouhý výkon vlastnického práva jeho držitelem, který tedy jedná soukromě, nebo jako ekonomickou činnost vykonávanou osobou povinnou k dani, a to již bez použití pojmu „příležitostná činnost“.

49. Soudní dvůr (body 37 a 38 tohoto rozsudku) konkrétně uvádí, že počet a objem transakcí není sám o sobě určující. V této souvislosti poznamenávám, že ve výše uvedené věci Saby a další se jednalo o prodej jediného pozemku, jehož kvalifikace se však pro účely DPH mohla podle okolností měnit.

50. V bodě 50 uvedeného rozsudku tak Soudní dvůr upřesňuje, že „[f]yzická osoba, která vykonávala zemědělskou činnost na pozemcích, které byly v návaznosti na změnu územních plánů, k níž došlo z důvodů nezávislých na vůli této osoby, překvalifikovány na pozemky určené k

zástavb?, nesmí být považována za osobu povinnou k DPH ve smyslu ?l. 9 odst. 1 a ?l. 12 odst. 1 sm?rnice o DPH, pokud za?ne uvedené pozemky prodávat, jestliže tyto prodeje spadají do rámce správy soukromého majetku této osoby“(15).

51. Podle Soudního dvora(16) se naopak dot?ené transakce stanou zdanitelnými pro ú?ely DPH, jestliže se zjistí, že dot?ená osoba za ú?elem jejich uskute?n?ní podnikne „aktivní kroky k obchodnímu prodeji“ a využívá p?itom „prost?edky podobné prost?edk?m používaným výrobcem, obchodníkem nebo osobou poskytující služby ve smyslu ?l. 9 odst. 1 druhého pododstavce sm?rnice o DPH“.

52. Ve výše uvedeném rozsudku R?dlihs Soudní dv?r v rámci ?l. 9 odst. 1 druhého pododstavce sm?rnice o DPH rozlišoval mezi p?ípadem, kdy jednotlivec využívá majetek takovým zp?sobem, že je t?eba jeho ?innost kvalifikovat jako „ekonomickou ?innost“, a tedy obecn?, lze-li dot?ený majetek použít výhradn? pro hospodá?ské ú?ely, a p?ípadem, kdy m?že být majetek použit z d?vodu své povahy jak k ekonomickým, tak k osobním ú?el?m(17). Soudní dv?r, a? do tohoto rozlišení nezapojil pojem „p?íležitostná ?innost“, rozhodl, že pokud v druhém p?ípad? doty?ná osoba podnikne aktivní kroky ke správ? a využívá p?itom prost?edky podobné prost?edk?m používaným výrobcem, obchodníkem nebo osobou poskytující služby, je t?eba dot?enou ?innost kvalifikovat jako „ekonomickou ?innost“ ve smyslu ?l. 9 odst. 1 sm?rnice o DPH(18).

53. Z výše uvedeného vyplývá, jak to uvádí Komise, že sm?rnice o DPH nestanoví v oblasti zdanitelnosti pln?ní žádnou výjimku pro p?íležitostné ?innosti vykonávané osobami povinnými k dani, pokud nepat?í do sféry jejich soukromých ?inností nebo nejsou provád?ny v rámci správy jejich soukromého majetku.

54. Paušální vylou?ení zdan?ní p?íležitostných ?inností vykonávaných osobou povinnou k dani DPH by ostatn? mohlo ohrozit zásady neutrality a rovného zacházení s ekonomickými transakcemi, které vyžadují, aby všechny osoby povinné k dani podléhaly DPH stejným zp?sobem pro stejné ?innosti(19). Krom? toho je ustálenou judikaturou, jak jsem zd?raznil v bod? 41 tohoto stanoviska, že sm?rnice o DPH stanoví velmi široký rozsah p?sobnosti DPH, který zahrnuje veškeré ekonomické ?innosti výrobce?, obchodník? nebo poskytovatel? služeb(20).

55. Takové transakce, jaké provedl G. Kostov, tedy musí podléhat DPH.

2. Podp?rn?

56. Pokud by Soudní dv?r rozhodl, že p?íležitostná pln?ní vykonávaná jak osobami, které nejsou povinné k dani, tak osobami povinnými k dani v zásad? nejsou zdanitelná pro ú?ely DPH, leda by se použil ?lánek 12, je tedy t?eba ur?it kritéria, která by m?l p?edkládající soud použít pro kvalifikaci dot?ených pln?ní tímto zp?sobem.

57. Na základ? kritérií použitých ve výše uvedených rozsudcích Enkler, S?aby a další a R?dlihs se domnívám, že je v projednávané v?ci t?eba vycházet zejména z t?chto skute?ností:

– i když má p?edkládající soud za to, že pln?ní dot?ená v p?vodním ?ízení „nejsou vykonávána v souvislosti“ s ?innostmi G. Kostova jako soukromého soudního exekutora, je t?eba p?esto uvést, jak to zd?raznila žalovaná v p?vodním ?ízení a bulharská vláda, že nejsou zcela bez souvislosti se vzd?láním a odbornou kvalifikací dot?ené osoby a vztahem d?v?ry, který musí existovat mezi hospodá?ským subjektem a mandátá?em pov??eným úsp?šným nabytím nemovitostí;

– stejn? jako ve výše uvedené v?ci S?aby a další není rozhodující skute?nost, že se jedná jen

o jedinou smlouvu;

– je třeba uvést, že smluvními partnery G. Kostova jsou společnosti, že koupené budovy jsou pravděpodobně určeny pro průmyslové nebo obchodní účely a nejsou hospodářsky nevýznamné, stejně jako odměna G. Kostova, kterou je třeba srovnat se zbytkem jeho profesních příjmů (v tomto ohledu Komise ve svých vyjádřeních poznamenává, že odměna ve výši 50 000 BGN zaplacená G. Kostovovi odpovídá několika ročním průměrným měsíčním mezd v Bulharsku(21)), a

– smlouva dotčená v povodním řízení umožňovala G. Kostovovi ponechat si odměnu bez ohledu na výsledek dražeb.

58. Je v úctě vnitrostátního soudu, aby posoudil všechny relevantní skutečnosti ze spisu dotčeného v povodním řízení a přistoupil k celkovému posouzení, aby tak určil, zda dotčené činnosti byly či nebyly příležitostné.

VI – Závěry

59. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby na předběžnou otázku vznesenou Administrativen sad – Varna odpověděl následovně:

– primárně:

Fyzickou osobu, která je na základě jí vykonávané činnosti soukromého soudního exekutora zaregistrována k DPH, je nutno považovat za osobu povinnou k dani ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, a je proto povinná odvést daň z přidané hodnoty z příležitostného poskytování služeb, které se neuskutečnilo v souvislosti s její činností soukromého soudního exekutora.

– podřízeně:

Při rozhodování o tom, zda může být fyzická osoba, která je na základě činností soukromého soudního exekutora registrována k dani z přidané hodnoty, osvobozena od povinnosti odvést daň z přidané hodnoty z poskytování služeb, protože bylo příležitostné a neuskutečnilo se v souvislosti s jejími obvyklými činnostmi, musí předkládající soud posoudit všechny aspekty projednávaného případu, ať žádný z nich není sám o sobě rozhodující, zejména:

– povahu a určení majetku, kterého se transakce týkají;

– souvislost mezi plněními a povoláním dotčené osoby a v případě, že plnění neodpovídají zvláštním činnostem této osoby, jejich případnou souvislost se vzděláním a odbornou kvalifikací dotčené osoby, které mohou být rozhodující pro vytvoření vztahu důvěry nezbytného k úspěšnému provedení dotčených plnění;

– význam a druh zákazníků;

– rozsah transakcí;

– podmínky odměny a její výše.

1 – Povodní jazyk: francouzština.

2 – Úč. vst. L 347, s. 1.

3 – První pozemek má plochu 12 387 m² a zahrnuje sedm budov, jejichž celková plocha je 2

314 m². Druhý pozemek má plochu 12 471 m² a zahrnuje šest budov (pět skladů a jednu opravnu), jejichž celková plocha je 3 843 m². Třetí pozemek má plochu 15 186 m² a zahrnuje čtyři sklady, jejichž celková plocha je 6 147 m².

4 – Jelikož se nemovitosti staly součástí majetkového společenství manželů Kostovových v souladu s čl. 19 odst. 1 zákona o rodině, jak uvádí předkládající soud.

5 – Viz rozsudky Soudního dvora 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, I-5257, bod 42).

6 – Rozsudek Soudního dvora ze dne 14. listopadu 2000, Floridienne a Berginvest (C-142/99, Recueil, s. I-9567, bod 28).

7 – V tomto smyslu viz bod 10 stanoviska generálního advokáta Madura ve věci BBL (rozsudek Soudního dvora ze dne 21. října 2004, C-8/03, Sb. rozh. s. I-10157). Viz rovněž bod 19 stanoviska generálního advokáta Lenze ve věci Wellcome Trust (rozsudek Soudního dvora ze dne 20. června 1996, C-155/94, Recueil, s. I-3013).

8 – Na rozdíl od čl. 9 odst. 2 směrnice o DPH, podle kterého se za osobu povinnou k dani musí považovat „každá osoba, která příležitostně dodá nový dopravní prostředek, jenž je odeslán nebo přepraven poskytovateli prodejem nebo samotným poskytovatelem nebo na účet prodejce nebo poskytovatele mimo území členského státu, avšak na území Společenství“.

9 – Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úč. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

10 – Zvýraznění provedené generálním advokátem

11 – Viz Ben Terra a Julie Kajus, *A Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT* (IBFD 2011) svazek 1, s. 373.

12 – Rozsudky Soudního dvora ze dne 26. září 1996, Enkler (C-230/94, Recueil, s. I-4517); ze dne 15. září 2011, Šaby a další (C-180/10 a C-181/10, Sb. rozh. s. I-8461), a ze dne 19. července 2012, Řežlihs (C-263/11).

13 – Výše uvedený rozsudek Řežlihs (bod 23).

14 – Výše uvedený rozsudek Šaby a další (bod 38).

15 – Tamtéž (bod 50).

16 – Tamtéž (bod 51).

17 – Viz výše uvedený rozsudek Řežlihs (body 34 až 35).

18 – Tamtéž (bod 36).

19 – Až nejsou známy ekonomické činnosti společností, které jsou mandanty, které však nesporně nabyly nemovitosti určené především pro průmyslové nebo obchodní účely, nemělo by se s jejich činnostmi z pohledu směrnice o DPH zacházet odlišně podle toho, zda se vykonávají ve vztahu k odborníkům, které působí v tomto odvětví, či nikoliv.

20 – Rozsudek Soudního dvora ze dne 28. ledna 2010, Eulitz (C-473/08, Sb. rozh. s. I-907, bod

24).

21 – Podle Bulharského národního statistického ústavu činila měsíční průměrná mzda v Bulharsku za třetí čtvrtletí roku 2012 754 BGN (přibližně 385 euro).