Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

9. července 2020*

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 288 odst. 1 bod 4 – Zvláštní režim pro malé podniky – Metoda výpočtu ročního obratu, ke kterému se přihlíží pro účely použití zvláštního režimu pro malé podniky – Pojem ‚vedlejší operace s nemovitostmi' – Pronájem nemovitosti fyzickou osobou vykonávající několik svobodných povolání"

Ve věci C-716/18,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Curtea de Apel Timişoara (odvolací soud v Temešváru, Rumunsko) ze dne 1. listopadu 2018, došlým Soudnímu dvoru dne 14. listopadu 2018, v řízení

CT

proti

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul Inspecție Persoane Fizice,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 1,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení E. Regan, předseda senátu, I. Jarukaitis, E. Juhász (zpravodaj), M. Ilešič a C. Lycourgos, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za CT N. Şvidchi, advokátkou,

– za rumunskou vládu původně E. Gane, L. Lițu, O.-C. Ichim a C.-R. Canțărem, poté E. Gane, L. Lițu a O.-C. Ichim, jako zmocněnci,

– za Evropskou komisi A. Armenia a J. Jokubauskaitė, jako zmocněnkyněmi,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 6. února 2020,

* Jednací jazyk: rumunština.

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 288 odst. 1 bodu 4 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2009/162/EU ze dne 22. prosince 2009 (Úř. věst. 2010, L 10, s. 14) (dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi CT na straně jedné a Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul Inspecție Persoane Fizice (okresní správa veřejných financí v Karaš-Severin – orgán daňové kontroly fyzických osob, dále jen „AJFP v Karaš-Severin“) a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 1 (oblastní generální ředitelství pro veřejné finance v Temešváru – útvar pro vyřizování sporné agendy č. 1) na straně druhé ohledně metody výpočtu ročního obratu CT pro účely použití zvláštního režimu pro malé podniky stanoveného směrnicí o DPH na CT.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 9 směrnice o DPH uvádí:

„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.

[…]“

4 Podle čl. 135 odst. 1 písm. l) a odst. 2 této směrnice platí, že:

„1. Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[…]

l) pacht nebo nájem nemovitosti.

2. Z osvobození od daně podle odst. 1 písm. l) jsou vyloučena tato plnění:

a) poskytnutí ubytování, jak je vymezují právní předpisy členských států, v rámci hotelnictví nebo v odvětví s podobnou funkcí včetně poskytnutí ubytování v prázdninových táborech a na místech upravených k využívání jako tábořiště;

b) nájem prostor a míst k parkování vozidel;

c) nájem trvale instalovaných zařízení a strojů;

d) nájem bezpečnostních schránek.

Členské státy mohou stanovit další vynětí z oblasti působnosti osvobození od daně podle odst. 1 písm. l).“

5 Článek 174 odst. 2 uvedené směrnice uvádí:

„Odchylně od odstavce 1 se z výpočtu odpočitatelného podílu vylučují tyto částky:

a) výše obratu vztahující se k dodáním investičního majetku, který osoba povinná k dani využila pro účely svého podnikání;

b) výše obratu vztahující se k vedlejším operacím s nemovitostmi a vedlejším finančním činnostem;

c) výše obratu vztahující se k plněním uvedeným v čl. 135 odst. 1 písm. b) až g), jsou-li tato plnění vedlejšími plněními.“

6 Součástí hlavy XII, nadepsané „Zvláštní režimy“, směrnice o DPH je kapitola 1, nadepsaná „Zvláštní režim pro malé podniky“. Oddíl 2 této kapitoly, nadepsaný „Osvobození od daně nebo odstupňovaná daňová úleva“, zahrnuje články 282 až 292 této směrnice.

7 Podle článku 282 uvedené směrnice platí, že osvobození a úlevy podle tohoto oddílu se vztahují na dodání zboží a poskytnutí služeb malými podniky.

8 Článek 287 téže směrnice zní následovně:

„Členské státy, které přistoupily po 1. lednu 1978, mohou poskytnout osvobození od daně osobám povinným k dani, jejichž roční obrat je nejvýše roven ekvivalentu v národní měně následujících částek při kurzu platném ke dni jejich přistoupení:

[…]

18) Rumunsko: 35 000 [eur],

[…]“

9 Článek 288 směrnice o DPH stanoví:

„Obrat, ke kterému se přihlíží pro účely použití režimu podle tohoto oddílu, sestává z těchto částek bez [daně z přidané hodnoty (DPH)]:

1) hodnoty zboží dodaného a služeb poskytnutých v rozsahu, ve kterém jsou zdaněny;

2) hodnoty plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně odvedené na předchozím stupni podle článků 110 a 111, čl. 125 odst. 1, článku 127 a čl. 128 odst. 1;

3) hodnoty plnění osvobozených od daně podle článků 146 až 149 a článků 151, 152 nebo 153;

4) hodnoty operací s nemovitostmi a finančních činností uvedených v čl. 135 odst. 1 písm. b) až g) a hodnoty pojišťovacích služeb, nejsou-li tato plnění vedlejšími plněními.

Při výpočtu obratu se však nebere zřetel na převod hmotného nebo nehmotného investičního majetku podniku.“

10 Článek 1 prováděcího rozhodnutí Rady 2012/181/EU ze dne 26. března 2012, kterým se Rumunsku povoluje zavést zvláštní opatření odchylující se od článku 287 směrnice 2006/112 (Úř. věst. 2012, L 92, s. 26), stanoví: „[o]dchylně od čl. 287 bodu 18 směrnice [o DPH] se povoluje osvobodit od DPH osoby povinné k dani, jejichž roční obrat nepřesahuje ekvivalent částky 65 000 [eur] v národní měně podle směnného kurzu platného ke dni jeho přistoupení k Evropské unii“.

Rumunské právo

11 Článek 127 lege nr. 571 privind Codul fiscal (zákon č. 571, daňový zákoník) ze dne 22. prosince 2003 (*Monitorul Oficial al României*, část I, č. 927, ze dne 23. prosince 2003), ve znění lege nr. 343 pentru modificarea şi completarea Legii nr. 571 privind Codul fiscal (zákon č. 343, kterým se mění a doplňuje zákon č. 571, daňový zákoník) ze dne 17. července 2006 (*Monitorul Oficial al României*, část I, č. 662, ze dne 1. srpna 2006) (dále jen „daňový zákoník“), nadepsaný „Osoby povinné k dani a ekonomická činnost“, stanoví:

„1. Osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost podle odstavce 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

2. Ve smyslu této hlavy ekonomická činnost zahrnuje činnost výrobců, obchodníků nebo 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 dosahování z něj pravidelného příjmu.“

12 Článek 141 tohoto zákoníku, nadepsaný „Osvobození plnění uskutečněných v tuzemsku od daně“, v odstavci 2 stanoví:

„Následující plnění jsou rovněž osvobozena od DPH:

[…]

e) smlouvy o nájmu pozemku, koncese, pronájem a leasing nemovitostí […]“

13 Článek 152 odst. 1 uvedeného zákoníku, nadepsaný „Zvláštní režim osvobození od daně pro malé podniky“, zní následovně:

„Osoba povinná k dani usazená v Rumunsku ve smyslu čl. 125a odst. 2 písm. a), jejíž deklarovaný nebo dosažený roční obrat nepřekročí hranici 65 000 eur, odpovídající částce [rumunských lei (RON)] stanovené podle směnného kurzu, který sdělila Banca Națională a României [(Rumunská národní banka)] ke dni přistoupení Rumunska, zaokrouhlené na tisíciny směrem nahoru, tj. 220 000 RON, může uplatnit osvobození […] plnění uvedených v čl. 126 odst. 1 od daně, s výjimkou dodávek nových dopravních prostředků uvnitř Společenství, osvobozených od daně v souladu s čl. 143 odst. 2 písm. b).“

14 Článek 152 odst. 2 téhož zákoníku určí plnění, k jejichž celkové částce bez daně se přihlíží pro účely použití zvláštního režimu pro malé podniky, a stanoví podmínku, že tato plnění nemohou být vedlejší ve vztahu k hlavní činnosti osoby povinné k dani.

15 Článek 153 daňového zákoníku, nadepsaný „Registrace pro účely DPH“, stanoví:

„1. Osoba povinná k dani, jež vykonává svou ekonomickou činnost v Rumunsku a vykonává nebo má záměr vykonávat ekonomickou činnost zahrnující zdanitelná plnění nebo plnění osvobozená od DPH s nárokem na odpočet daně, má povinnost požádat příslušný daňový orgán o registraci pro účely DPH, a to: […]

b) pokud v průběhu kalendářního roku dosáhne maximální hranice pro osvobození od daně stanovené v čl. 152 odst. 1 nebo tuto hranici překročí, a to do deseti dní od konce měsíce, ve kterém této hranice dosáhla či ji překročila;

[…]“

16 Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (prováděcí pravidla k zákonu č. 571/200, daňovému zákoníku), schválená hotărâre nr. 44 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (rozhodnutí vlády č. 44, kterým se schvalují prováděcí pravidla k zákonu č. 571/2003, daňovému zákoníku) ze dne 22. ledna 2004 (*Monitorul Oficial al României*, část I, č. 112 ze dne 6. února 2004), ve znění hotărâre nr. 670 pentru modificarea şi completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 (rozhodnutí vlády č. 670, kterým se mění a doplňují prováděcí pravidla k zákonu č. 571/2003, daňovému zákoníku, schválené rozhodnutím vlády č. 44/2004) ze dne 4. července 2012 (*Monitorul Oficial al României*, část I, č. 481 ze dne 13. července 2012), v bodě 47 odst. 3 uvádí:

„Plnění je vedlejší k hlavní činnosti osoby povinné k dani, pokud jsou kumulativně splněny následující podmínky:

a) uskutečnění tohoto plnění vyžaduje omezené technické zdroje, pokud jde o vybavení a využití personálu,

b) plnění přímo nesouvisí s hlavní činností osoby povinné k dani a

c) částka pořízení uskutečněných pro účely plnění a částka odpočitatelné daně související s plněním jsou zanedbatelné.“

17 Tato prováděcí pravidla v bodě 61 odst. 1, pokud jde o článek 152 daňového zákoníku, stanoví následující:

„Podle čl. 152 odst. 2 daňového zákoníku je plnění vedlejší k hlavní činnosti osoby povinné k dani, pokud jsou kumulativně splněny podmínky stanovené v bodě 47 odst. 3.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

18 Žalobce v původním řízení, univerzitní pedagog, samostatně vykonává několik povolání: pracuje jako auditor, daňový poradce, insolvenční správce a advokát a dosahuje navíc příjmů z autorských práv k článkům a jiným publikacím. V roce 2008 bylo žalobci v původním řízení jako fyzické osobě přiděleno daňové identifikační číslo pro „účetní činnosti“ zahrnující účetní a daňové poradenství.

19 Uvedený žalobce, který jako sídlo výkonu většiny svých činností zvolil adresu svého bydliště, deklaroval, že své povolání insolvenčního správce vykonává na adrese budovy, kterou spoluvlastní s další osobou a jež je zčásti pronajata obchodní společnosti, v níž je společníkem a jednatelem. Tato společnost, registrovaná pro účely DPH, má své sídlo v této budově, kde vykonává zejména poradenskou činnost v oblasti podnikového poradenství a managementu, účetní a auditorskou činnost a činnost daňového poradenství. Hlavním deklarovaným předmětem činnosti uvedené společnosti je: „Poradenská činnost v oblasti podnikového poradenství a managementu“.

20 V roce 2016 byla u žalobce v původním řízení provedena daňová kontrola v souvislosti s DPH týkající se jeho ekonomické činnosti jako fyzické osoby, po jejímž provedení AJFP v Karaš-Severin konstatovala, že obrat žalobce v původním řízení v roce 2012 překročil částku 220 000 RON (přibližně 65 000 eur), která byla v té době rozhodnou částkou pro účely použití zvláštního režimu pro malé

podniky v Rumunsku. Tento daňový orgán proto daňovým výměrem žalobci v původním řízení uložil, aby zaplatil částku, kterou by musel uhradit ode dne, k němuž byl povinen se zaregistrovat pro účely DPH, tj. od 1. září 2012.

21 AJFP v Karaš-Severin pro účely určení, zda roční obrat žalobce v původním řízení tuto referenční hranici v roce 2012 překročil, zohlednila nejen příjmy, které žalobci plynuly z výkonu jednotlivých svobodných povolání a z titulu autorských práv, ale i jeho příjmy z pronájmu uvedené nemovitosti. Do výpočtu provedeného tímto orgánem nebyly zahrnuty příjmy ze závislé činnosti, které dotyčný obdržel jako univerzitní pedagog, ani příjmy ze závislé činnosti, které obdržel jako advokát, neboť posledně uvedené příjmy podléhají DPH v rámci advokátní společnosti podle občanského práva, jejímž je společníkem.

22 Poté, co AJFP v Karaš-Severin konstatovala, že v roce 2012 bylo celkové částky příjmů žalobce v původním řízení, která je relevantní pro účely použití zvláštního režimu pro malé podniky, z 69 % dosaženo z činnosti insolvenčního správce, ze 17 % z pronájmu nemovitosti, kterou žalobce v původním řízení spoluvlastní, a ze 14 % z činnosti auditora a daňového poradce, dospěla k názoru, že hlavní činností dotyčného byla v tomto roce činnost insolvenčního správce. Tento orgán upřesnil, že pronájem nemovitosti nelze kvalifikovat jako „plnění vedlejší“ k této hlavní činnosti ve smyslu čl. 152 odst. 2 daňového zákoníku, a příjmy z této hlavní činnosti proto nemohou být vyloučeny z výpočtu obratu, k němuž se přihlíží pro účely určení, zda je třeba uplatnit zvláštní režim pro malé podniky.

23 Žalobce v původním řízení podal proti daňovému výměru a zprávě o daňové kontrole AJFP v Karaš-Severin správní odvolání. Oblastní generální ředitelství pro veřejné finance v Temešváru – útvar pro vyřizování sporné agendy č. 1 toto správní odvolání zamítl rozhodnutím ze dne 22. srpna 2017.

24 Žalobce v původním řízení podal proti tomuto rozhodnutí správní žalobu. Tato správní žaloba byla zamítnuta rozsudkem Tribunalul Timiș (zemský soud v Timiș, Rumunsko) ze dne 26. března 2018.

25 Žalobce v původním řízení proto podal opravný prostředek k předkládajícímu soudu, v němž tvrdí, že pronájem nemovitosti, jejímž je spoluvlastníkem, je vedlejším plněním ve smyslu čl. 152 odst. 2 daňového zákoníku a příjmy, které mu z něj plynou, nemají být zohledněny v rámci výpočtu obratu pro účely použití zvláštního režimu pro malé podniky. Curtea de Apel Timișoara (odvolací soud v Temešváru, Rumunsko) se vzhledem k tomu, že měl za to, že řešení sporu, který mu byl předložen, vyžaduje výklad ustanovení směrnice o DPH, rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Vyžaduje ustanovení čl. 288 [odst. 1] bod 4 směrnice [o DPH], za takových okolností, jako jsou okolnosti projednávané věci, v rámci nichž fyzická osoba vykonává ekonomickou činnost prostřednictvím výkonu několika svobodných povolání, jakož i prostřednictvím pronájmu nemovitého majetku, čímž dosahuje pravidelných příjmů, aby byla určitá podnikatelská činnost určena jako hlavní činnost za účelem stanovení toho, zda pronájem může být kvalifikován jako vedlejší plnění k této činnosti, a v případě kladné odpovědi, na základě jakých kritérií lze určit uvedenou hlavní činnost, anebo musí být toto ustanovení vykládáno v tom smyslu, že ‚hlavní činnost‘ představuje souhrn podnikatelských činností, prostřednictvím kterých se uskutečňuje ekonomická činnost této fyzické osoby?

2) Umožňuje ustanovení čl. 288 [odst. 1] bod 4 směrnice o DPH, v případě, že nemovitý majetek pronajatý fyzickou osobou třetí osobě není určen a používán k výkonu zbývající ekonomické činnosti této osoby, a není tedy možné stanovit vztah mezi pronajatým nemovitým majetkem a výkonem různých povolání dotyčné osoby, kvalifikovat plnění spočívající v pronájmu jako ‚vedlejší plnění‘, což má za důsledek vyloučení tohoto plnění z výpočtu obratu, který slouží jako referenční hodnota pro účely uplatnění zvláštního režimu osvobození od daně pro malé podniky?

3) Za situace popsané v druhé předběžné otázce, je pro účely kvalifikace plnění spočívajícího v pronájmu jako ‚vedlejšího' relevantní skutečnost, že toto plnění bylo uskutečněno ve prospěch třetí osoby, která je právnickou osobou, ve které má tato fyzická osoba postavení společníka a jednatele, přičemž tato právnická osoba má sídlo v předmětné nemovitosti a vykonává podnikatelskou činnost, která je stejné povahy jako podnikatelská činnost dotyčné fyzické osoby?"

K předběžným otázkám

26 Podstatou předběžných otázek předkládajícího soudu, jimiž je třeba se zabývat společně, je v podstatě to, zda čl. 288 odst. 1 bod 4 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že pokud jde o fyzickou osobu povinnou k dani vykonávající ekonomickou činnost prostřednictvím výkonu několika svobodných povolání a prostřednictvím pronájmu nemovitého majetku, může takový pronájem představovat „vedlejší plnění" ve smyslu tohoto ustanovení pro účely uplatnění zvláštního režimu pro malé podniky.

27 Úvodem je zaprvé třeba uvést, že zvláštní režim pro malé podniky upravený články 281 až 294 směrnice o DPH musí být jakožto výjimka z obecného systému této směrnice vykládán striktně a uplatňován pouze v míře nezbytné k dosažení jeho cíle (v tom smyslu viz rozsudek ze dne 2. května 2019, Jarmuškienė, C-265/18, EU:C:2019:348, bod 27 a citovaná judikatura).

28 Zadruhé, pokud jde o pronájem nemovitého majetku, Soudní dvůr rozhodl, že se jedná o ekonomickou činnost spadající do oblasti působnosti směrnice o DPH, pokud je plnění spočívající v pronájmu v souladu s čl. 9 odst. 1 druhým pododstavcem této směrnice uskutečňováno za účelem získávání pravidelných příjmů (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. ledna 2000, Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, bod 19 a citovaná judikatura).

29 Zatřetí, jak uvedla generální advokátka v bodech 30 a 31 svého stanoviska, pronájem nemovitého majetku může být „operací s nemovitostmi" ve smyslu čl. 288 odst. 1 bodu 4 směrnice o DPH, jen pokud se jedná o plnění osvobozené od daně, což přísluší předkládajícímu soudu ověřit s ohledem na čl. 135 odst. 1 písm. l) a odst. 2 poslední pododstavec této směrnice.

30 S ohledem na tyto úvodní poznámky je třeba uvést, že vzhledem k tomu, že čl. 288 odst. 1 bod 4 směrnice o DPH neobsahuje žádný odkaz na právo členských států, pojem „vedlejší plnění" ve smyslu tohoto ustanovení představuje autonomní pojem unijního práva, který je na území Unie třeba vykládat jednotným způsobem, bez ohledu na kvalifikace použité v členských státech, s přihlédnutím nejen ke znění uvedeného ustanovení, ale rovněž k jeho kontextu a cíli, který toto ustanovení sleduje [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. února 2020, Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid (Nalodění námořníků v přístavu Rotterdam), C-341/18, EU:C:2020:76, bod 40 a citovaná judikatura].

31 Co se týče znění čl. 288 odst. 1 bodu 4 směrnice o DPH, je třeba uvést, že toto ustanovení neupřesňuje, co je třeba rozumět „vedlejším plněním", a tento pojem ostatně není definován ani žádným jiným ustanovením této směrnice.

32 Pokud jde o kontext čl. 288 odst. 1 bodu 4 směrnice o DPH, je třeba zmínit čl. 174 odst. 2 písm. b) této směrnice, který je součástí kapitoly 2 nadepsané „Poměrný odpočet daně", jež je součástí hlavy X uvedené směrnice nadepsané „Odpočet daně", jenž stanoví, že se z výpočtu odpočitatelného podílu vylučuje výše obratu vztahující se k „vedlejším operacím s nemovitostmi a vedlejším finančním činnostem".

33 Posledně uvedené ustanovení v podstatě odpovídá čl. 19 odst. 2 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), jehož přijetím unijní normotvůrce zamýšlel z výpočtu odpočitatelného podílu vyloučit

obrat vztahující se k plněním, která mají ve vztahu k běžné činnosti dotyčné osoby povinné k dani povahu nikoli obvyklou (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. března 2008, Nordania Finans a BG Factoring, C-98/07, EU:C:2008:144, bod 24).

34 Soudní dvůr zejména při výkladu pojmu „[vedlejší] plnění“ ve smyslu tohoto ustanovení odkázal na odůvodnění návrhu šesté směrnice Rady o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, předloženého Komisí Evropských společenství Radě Evropských společenství dne 29. června 1973 [COM(73) 950 final] *(Bulletin Evropských společenství*, dodatek 11/73, s. 20) (dále jen „návrh šesté směrnice“). Podle tohoto odůvodnění „položky uvedené v [čl. 19 odst. 2 tohoto návrhu] musejí být vyloučeny z výpočtu odpočitatelného podílu, aby bylo zabráněno možnosti zkreslení jeho skutečného významu, pokud takové položky neodrážejí podnikatelskou činnost osoby povinné k dani“. To se podle uvedeného odůvodnění „týká prodeje investičního majetku a operací s nemovitostmi a finančních operací, jež jsou pouze vedlejšími činnostmi, a které tedy mají pouze druhořadý či okrajový význam ve vztahu k celkovému obratu podniku“. Totéž odůvodnění upřesňuje, že „[tyto] činnosti jsou ostatně vyloučeny pouze tehdy, nejsou-li součástí obvyklé podnikatelské činnosti osoby povinné k dani“ (rozsudek ze dne 29. října 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, bod 30).

35 Je třeba poznamenat, že čl. 288 odst. 1 bod 4 směrnice o DPH je založen na stejných úvahách. Toto ustanovení totiž odpovídá čl. 25 odst. 2 návrhu šesté směrnice, který se stal čl. 24 odst. 4 šesté směrnice 77/388. V souladu s odůvodněním návrhu šesté směrnice „[uvedené ustanovení] upravuje způsob určování obratu, ke kterému se přihlíží pro účely uplatnění osvobození od daně a daňových úlev“. Uvedené ustanovení podle tohoto odůvodnění „vylučuje víceméně příležitostně uskutečňovaná plnění, kterými se meziročně uměle zvyšuje objem obratu“, a „rovněž vylučuje taková plnění, která, tak jako postupování pohledávek, neposkytují skutečný obraz o velikosti podniku“.

36 Je zajisté třeba uvést, že existují jazykové verze směrnice o DPH, zejména bulharská, německá, anglická, chorvatská, nizozemská a slovinská, jež v čl. 174 odst. 2 a v čl. 288 odst. 1 bodě 4 této směrnice neuvádějí pojmy shodné s pojmem „vedlejší plnění“.

37 S ohledem na úvahy uvedené v bodech 34 a 35 tohoto rozsudku je však třeba dospět k závěru, že pojmy uvedené v těchto ustanoveních mají, ačkoliv jsou použity v odlišném kontextu, stejný účel.

38 Pojem „vedlejší plnění“ tak označuje určitá plnění, která nejsou součástí obvyklé podnikatelské činnosti osoby povinné k dani.

39 Kvalifikace plnění jako „vedlejšího plnění“ osoby povinné k dani v kontextu dotčeného zvláštního režimu nevyžaduje určení základního prvku ekonomické činnosti této osoby povinné k dani jako činnosti hlavní ani to, aby uvedené plnění souviselo s jakoukoliv jinou ekonomickou činností uvedené osoby povinné k dani. Tento výraz musí být považován za autonomní pojem.

40 Takový výklad čl. 288 odst. 1 bodu 4 směrnice o DPH je potvrzen cílem, který zvláštní režim pro malé podniky sleduje. V této souvislosti Soudní dvůr poukázal na to, že tento režim počítá s administrativním zjednodušením, které má posílit tvůrčí činnost, aktivitu a konkurenceschopnost malých podniků, jakož i zachovat rozumný poměr mezi administrativní zátěží související s daňovou kontrolou a očekávatelnými nízkými daňovými příjmy. Cílem tohoto režimu je tak ušetřit malé podniky a orgány daňové správy takové administrativní zátěže (rozsudky ze dne 26. října 2010, Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, body 63 a 68, a ze dne 2. května 2019, Jarmuškienė, C-265/18, EU:C:2019:348, bod 37).

41 Z toho vyplývá, že k zaručení dosažení cíle sledovaného zvláštním režimem pro malé podniky není namístě osoby povinné k dani takto administrativně zatěžovat, pokud jde o plnění, která nejsou součástí obvyklé podnikatelské činnosti těchto osob.

42 Je třeba připomenout, že vzhledem k ustanovením, která jsou součástí čl. 174 odst. 2 směrnice o DPH, Soudní dvůr rozhodl, že ekonomickou činnost nelze považovat za „vedlejší“, představuje-li přímé, soustavné a nutné pokračování obvyklé zdanitelné podnikatelské činnosti dotyčného podniku (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. října 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, bod 31).

43 V jiných situacích, než je situace uvedená v předchozím bodě, je rozhodující okolností to, zda operace s nemovitostí byla či nebyla uskutečněna v rámci obvyklé podnikatelské činnosti osoby povinné k dani, což je okolnost, kterou musí přezkoumat daňové orgány a případně vnitrostátními soudy.

44 Daňové orgány a vnitrostátní soudy tak musí zohlednit informace, které jim byly předloženy, zejména povahu dotyčného nemovitého majetku, zdroj finančních prostředků na jeho pořízení a jeho používání.

45 Pokud jde o situaci dotčenou v původním řízení, z předkládacího rozhodnutí vyplývá, jak uvedla generální advokátka v bodech 51 a 52 svého stanoviska, že sídlem činnosti insolvenčního správce vykonávané žalobcem v původním řízení je adresa pronajímané nemovitosti, jejímž je spoluvlastníkem. Tuto nemovitost, jejíž součástí jsou kancelářské prostory, žalobce v původním řízení pronajímá právnické osobě, v níž je jednatelem a společníkem. Tato právnická osoba má navíc sídlo v uvedené nemovitosti a vykonává činnosti, které mají stejnou povahu jako činnosti vykonávané žalobcem v původním řízení. Předkládajícímu soudu přísluší posoudit, zda tyto okolnosti prokazují, že dotčený pronájem je součástí obvyklé podnikatelské činnosti osoby povinné k dani.

46 Ze všech výše uvedených úvah vyplývá, že na položené otázky je třeba odpovědět tak, že čl. 288 odst. 1 bod 4 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že pokud jde o fyzickou osobu povinnou k dani vykonávající ekonomickou činnost prostřednictvím výkonu několika svobodných povolání, jakož i prostřednictvím pronájmu nemovitého majetku, takový pronájem nepředstavuje „vedlejší plnění“ ve smyslu tohoto ustanovení, pokud je toto plnění uskutečňováno v rámci obvyklé podnikatelské činnosti osoby povinné k dani.

K nákladům řízení

47 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu 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 (pátý senát) rozhodl takto:

Článek 288 odst. 1 bod 4 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2009/162/EU ze dne 22. prosince 2009, musí být vykládán v tom smyslu, že pokud jde o fyzickou osobu povinnou k dani vykonávající ekonomickou činnost prostřednictvím výkonu několika svobodných povolání, jakož i prostřednictvím pronájmu nemovitého majetku, takový pronájem nepředstavuje „vedlejší plnění“ ve smyslu tohoto ustanovení, pokud je toto plnění uskutečňováno v rámci obvyklé podnikatelské činnosti osoby povinné k dani.

Podpisy.