

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

9. října 2020(\*)

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Společný systém daní 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 Timișoara (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. Vidchi, advokátkou,
- za rumunskou vládu předvedl E. Gane, L. Lițu, O.-C. Ichim a C.-R. Canțem, 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,

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 daní 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 čl. 1) na straně druhé ohledně metody výpočtu ročního obrátu 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 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.

[...]“

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

„1. členské státy osvobodí od daní tato plnění:

[...]

l) pacht nebo nájem nemovitosti.

2. Z osvobození od daní 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 výňtí z oblasti působnosti osvobození od daní podle odst. 1 písm. l).“

5 §lánek 174 odst. 2 uvedené sm?rnice uvádí:

„Odchyln? od odstavce 1 se z výpo?tu odpo?itatelného podílu vylučují tyto ?ástky:

- 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 ?innostem;
- c) výše obratu vztahující se k pln?ním uvedeným v ?l. 135 odst. 1 písm. b) až g), jsou-li tato pln?ní vedlejšími pln?ními.“

6 Sou?ástí hlavy XII, nadepsané „Zvláštní režimy“, sm?rnice o DPH je kapitola 1, nadepsaná „Zvláštní režim pro malé podniky“. Oddíl 2 této kapitoly, nadepsaný „Osvobození od dan? nebo odstup?ovaná da?ová úleva“, zahrnuje ?láanky 282 až 292 této sm?rnice.

7 Podle ?láanky 282 uvedené sm?rnice platí, že osvobození a úlevy podle tohoto oddílu se vztahují na dodání zboží a poskytnutí služeb malými podniky.

8 §lánek 287 téže sm?rnice zní následovně:

„?lenské státy, které p?istoupily po 1. lednu 1978, mohou poskytnout osvobození od dan? osobám povinným k dani, jejichž ro?ní obrat je nejvýše roven ekvivalentu v národní m?n? následujících ?átek p?i kurzu platném ke dni jejich p?istoupení:

[...]

18) Rumunsko: 35 000 [eur],

[...]“

9 §lánek 288 sm?rnice o DPH stanoví:

„Obrat, ke kterému se p?ihlíží pro účely použití režimu podle tohoto oddílu, sestává z t?chto ?átek bez [dan? z p?ídané hodnoty (DPH)]:

- 1) hodnoty zboží dodaného a služeb poskytnutých v rozsahu, ve kterém jsou zdan?ny;
- 2) hodnoty pln?ní osvobozených od dan? s nárokem na odpo?et dan? odvedené na p?edchozím stupni podle ?láank? 110 a 111, ?l. 125 odst. 1, ?láanky 127 a ?l. 128 odst. 1;
- 3) hodnoty pln?ní osvobozených od dan? podle ?láank? 146 až 149 a ?láank? 151, 152 nebo 153;
- 4) hodnoty operací s nemovitostmi a finančních ?inností uvedených v ?l. 135 odst. 1 písm. b) až g) a hodnoty pojiš?ovacích služeb, nejsou-li tato pln?ní vedlejšími pln?ními.

P?i výpo?tu obratu se však nebere z?etel na p?evod hmotného nebo nehmotného investičního majetku podniku.“

10 §lánek 1 provád?cího rozhodnutí Rady 2012/181/EU ze dne 26. b?ezna 2012, kterým se Rumunsku povoluje zavést zvláštní opat?ení odchylná od ?láanky 287 sm?rnice 2006/112 (Ú?. v?st. 2012, L 92, s. 26), stanoví: „[o]dchyln? od ?l. 287 bodu 18 sm?rnice [o DPH] se povoluje osvobodit od DPH osoby povinné k dani, jejichž ro?ní obrat nepřesahuje ekvivalent ?ásky 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 și completarea Legii nr. 571 privind Codul fiscal (zákon č. 343, kterým se mění a doplňuje zákon č. 571, daňový zákoník) ze dne 17. srpence 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 výrobce, obchodníka 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 daní“, 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 daní 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 obrát 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 tisíce směrem nahoru, tj. 220 000 RON, může uplatnit osvobození [...] plnění uvedených v čl. 126 odst. 1 od daní, s výjimkou dodávek nových dopravních prostředků uvnitř Společenství, osvobozených od daní v souladu s čl. 143 odst. 2 písm. b).“

14 Článek 152 odst. 2 téhož zákoníku určí plnění, k jejichž celkové částce bez daní 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 daní, 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 daní stanovené v § 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. 571/2003, daňovému zákoníku), schválená hotěraře 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*, řást I, č. 112 ze dne 6. února 2004), ve znění hotěraře nr. 670 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotěraře 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. řervence 2012 (*Monitorul Oficial al României*, řást I, č. 481 ze dne 13. řervence 2012), v bodě 47 odst. 3 uvádí:

„Plnění je vedlejší k hlavní řinnosti 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 řinností osoby povinné k dani a
- c) řástka pořízení uskutečněných pro účely plnění a řástka odpoditatelné daní související s plněním jsou zanedbatelné.“

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

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

### **Spor v řvodním řízení a ředběžné otázky**

18 řalobce v řvodním řízení, univerzitní pedagog, samostatně vykonává několik povolání: pracuje jako auditor, daňový poradce, insolvenční správce a advokát a dosahuje navíc říjmě z autorských práv k řlánekům a jiným publikacím. V roce 2008 bylo řalobci v řvodním řízení jako fyzické osobě říiděleno daňové identifikační říslo pro „úřetní řinnosti“ zahrnující úřetní a daňové poradenství.

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

20 V roce 2016 byla u řalobce v řvodním řízení provedena daňová kontrola v souvislosti s DPH týkající se jeho ekonomické řinnosti jako fyzické osoby, po jejímž ředěním AJFP v Karaš-

Severin konstatovala, že obrat žalobce v p?vodním ?ízení v roce 2012 p?ekro?il ?ástku 220 000 RON (p?ibližn? 65 000 eur), která byla v té dob? rozhodnou ?ástkou pro ú?ely použití zvlášt?ního režimu pro malé podniky v Rumunsku. Tento da?ový orgán proto da?ovým vým?rem žalobci v p?vodním ?ízení uložil, aby zaplatil ?ástku, kterou by musel uhradit ode dne, k n?muž byl povinen se zaregistrovat pro ú?ely DPH, tj. od 1. září 2012.

21 AJFP v Karaš-Severin pro ú?ely ur?ení, zda ro?ní obrat žalobce v p?vodním ?ízení tuto referen?ní hranici v roce 2012 p?ekro?il, zohlednila nejen p?íjmy, které žalobci plynuly z výkonu jednotlivých svobodných povolání a z titulu autorských práv, ale i jeho p?íjmy z pronájmu uvedené nemovitosti. Do výpo?tu provedeného tímto orgánem nebyly zahrnuty p?íjmy ze závislé ?innosti, které doty?ný obdržel jako univerzitní pedagog, ani p?íjmy ze závislé ?innosti, které obdržel jako advokát, nebo? poslední uvedené p?íjmy podléhají DPH v rámci advokátní spole?nosti podle ob?anského práva, jejímž je spole?níkem.

22 Poté, co AJFP v Karaš-Severin konstatovala, že v roce 2012 bylo celkové ?ástky p?íjm? žalobce v p?vodním ?ízení, která je relevantní pro ú?ely použití zvlášt?ního režimu pro malé podniky, z 69 % dosaženo z ?innosti insolven?ního správce, ze 17 % z pronájmu nemovitosti, kterou žalobce v p?vodním ?ízení spoluvlastní, a ze 14 % z ?innosti auditora a da?ového poradce, dosp?la k názoru, že hlavní ?inností doty?ného byla v tomto roce ?innost insolven?ního správce. Tento orgán up?esnil, že pronájem nemovitosti nelze kvalifikovat jako „pln?ní vedlejší“ k této hlavní ?innosti ve smyslu ?l. 152 odst. 2 da?ového zákoníku, a p?íjmy z této hlavní ?innosti proto nemohou být vylou?eny z výpo?tu obratu, k n?muž se p?ihlíží pro ú?ely ur?ení, zda je t?eba uplatnit zvlášt?ní režim pro malé podniky.

23 Žalobce v p?vodním ?ízení podal proti da?ovému vým?ru a zpráv? o da?ové kontrole AJFP v Karaš-Severin správní odvolání. Oblastní generální ?editelství pro veřejné finance v Temešváru – útvar pro vy?izování sporné agendy ?. 1 toto správní odvolání zamítl rozhodnutím ze dne 22. srpna 2017.

24 Žalobce v p?vodním ?ízení podal proti tomuto rozhodnutí správní žalobu. Tato správní žaloba byla zamítnuta rozsudkem Tribunalul Timi? (zemský soud v Timi?, Rumunsko) ze dne 26. b?ezna 2018.

25 Žalobce v p?vodním ?ízení proto podal opravný prost?edek k p?edkládajícímu soudu, v n?mž tvrdí, že pronájem nemovitosti, jejímž je spoluvlastníkem, je vedlejším pln?ním ve smyslu ?l. 152 odst. 2 da?ového zákoníku a p?íjmy, které mu z n?j plynou, nemají být zohledn?ny v rámci výpo?tu obratu pro ú?ely použití zvlášt?ního režimu pro malé podniky. Curtea de Apel Timi?oara (odvolací soud v Temešváru, Rumunsko) se vzhledem k tomu, že m?l za to, že ?ešení sporu, který mu byl p?edložen, vyžaduje výklad ustanovení sm?rnice o DPH, rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Vyžaduje ustanovení ?l. 288 [odst. 1] bod 4 sm?rnice [o DPH], za takových okolností, jako jsou okolnosti projednávané v?ci, v rámci nichž fyzická osoba vykonává ekonomickou ?innost prost?ednictvím výkonu n?kolika svobodných povolání, jakož i prost?ednictvím pronájmu nemovitého majetku, ?ímž dosahuje pravidelných p?íjm?, aby byla ur?itá podnikatelská ?innost ur?ena jako hlavní ?innost za ú?elem stanovení toho, zda pronájem m?že být kvalifikován jako vedlejší pln?ní k této ?innosti, a v p?ípad? kladné odpov?di, na základ? jakých kritérií lze ur?it uvedenou hlavní ?innost, anebo musí být toto ustanovení vykládáno v tom smyslu, že ‚hlavní ?innost‘ p?edstavuje souhrn podnikatelských ?inností, prost?ednictvím kterých se uskute?uje ekonomická ?innost této fyzické osoby?

2) Umož?uje ustanovení ?l. 288 [odst. 1] bod 4 sm?rnice o DPH, v p?ípad?, že nemovitý majetek pronajatý fyzickou osobou t?etí osob? není ur?en a používán k výkonu zbývajících

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 daní pro malé podniky?

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

### **K podobným otázkám**

26 Podstatou podobných otázek předkládacího 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, Jarmušien, C-265/18, EU:C:2019:348, bod 27 a citovaná judikatura).

28 Z druhé, 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 Zatím, 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 daní, což přísluší předkládacímu 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 (Nalodní námořník 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 odpčet daní“, jež je součástí hlavy X uvedené směrnice nadepsané „Odpčet daní“, jenž stanoví, že se z výpočtu

odpořitatelného podílu vylouje výše obratu vztahující se k „vedlejším operacím s nemovitostmi a vedlejším finančním řinnostem“.

33 Poslednř uvedeně ustanovení v podstatř odpovídá řl. 19 odst. 2 šestě smřnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kvřtna 1977 o harmonizaci právních předpisř řlenských státř týkajících se daní z obratu – Spoleřný systém danř z přidaně hodnoty: jednotný základ danř (Úř. vřst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), jehoř přijetím unijní normotvřce zamřšlel z výpořtu odpořitatelného podílu vylouřit obrat vztahující se k plnřním, která mají ve vztahu k břžně řinnosti dotřně osoby povinně k dani povahu nikoli obvyklou (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. března 2008, Nordania Finans a BG Factoring, Cř98/07, EU:C:2008:144, bod 24).

34 Soudní dvřr zejména při výkladu pojmu „[vedlejší] plnřní“ ve smyslu tohoto ustanovení odkázal na odřvodnřní návrhu šestě smřnice Rady o harmonizaci právních předpisř řlenských státř týkajících se daní z obratu – Spoleřný systém danř z přidaně hodnoty: jednotný základ danř, předloženě Komisí Evropských spoleřenství Radř Evropských spoleřenství dne 29. řervna 1973 [COM(73) 950 final] (*Bulletin Evropských spoleřenství*, dodatek 11/73, s. 20) (dále jen „návrh šestě smřnice“). Podle tohoto odřvodnřní „položky uvedené v řl. 19 odst. 2 tohoto návrhu] musejí být vylouřeny z výpořtu odpořitatelného podílu, aby bylo zabráněno možnosti zkreslení jeho skuteřného významu, pokud takové položky neodrážejí podnikatelskou řinnost osoby povinně k dani“. To se podle uvedeně odřvodnřní „týká prodeje investičního majetku a operací s nemovitostmi a finanřních operací, jeř jsou pouze vedlejšími řinnostmi, a které tedy mají pouze druhořadř ři okrajovř význam ve vztahu k celkověmu obratu podniku“. Totěž odřvodnřní upřesřuje, že „[tyto] řinnosti jsou ostatnř vylouřeny pouze tehdy, nejsou-li souřástí obvyklě podnikatelské řinnosti osoby povinně k dani“ (rozsudek ze dne 29. řřjna 2009, NCC Construction Danmark, Cř174/08, EU:C:2009:669, bod 30).

35 Je třeba poznamenat, že řl. 288 odst. 1 bod 4 smřnice o DPH je založen na stejných úvahách. Toto ustanovení totiř odpovídá řl. 25 odst. 2 návrhu šestě smřnice, který se stal řl. 24 odst. 4 šestě smřnice 77/388. V souladu s odřvodnřním návrhu šestě smřnice „[uvedené ustanovení] upravuje zpřsob urřování obratu, ke kterěmu se přihlíží pro úřely uplatnřní osvobození od danř a dařových úlev“. Uvedené ustanovení podle tohoto odřvodnřní „vylouřuje víceměně příležitostnř uskuteřřovaná plnřní, kterými se mezirořně umřle zvyšuje objem obratu“, a „rovnřž vylouřuje taková plnřní, která, tak jako postupování pohledávek, neposkytují skuteřný obraz o velikosti podniku“.

36 Je zajisté třeba uvést, že existují jazykové verze smřnice o DPH, zejména bulharská, nřmecká, anglická, chorvatská, nizozemská a slovinská, jeř v řl. 174 odst. 2 a v řl. 288 odst. 1 bodř 4 této smřnice neuvádřjí pojmy shodně s pojmem „vedlejší plnřní“.

37 S ohledem na úvahy uvedené v bodech 34 a 35 tohoto rozsudku je vřak třeba dospřit k závřru, že pojmy uvedené v třchto ustanoveních mají, ařkoliv jsou pouřity v odlišném kontextu, stejnř úřel.

38 Pojem „vedlejší plnřní“ tak oznařuje urřitá plnřní, která nejsou souřástí obvyklě podnikatelské řinnosti osoby povinně k dani.

39 Kvalifikace plnřní jako „vedlejšího plnřní“ osoby povinně k dani v kontextu dotřněho zvláštního režimu nevyžaduje urření základního prvku ekonomické řinnosti této osoby povinně k dani jako řinnosti hlavní ani to, aby uvedené plnřní souviselo s jakoukoliv jinou ekonomickou řinností uvedené osoby povinně k dani. Tento výraz musí být považován za autonomní pojem.

40 Takovř výklad řl. 288 odst. 1 bodu 4 smřnice o DPH je potvrzen cílem, který zvláštñ režim pro malé podniky sleduje. V této souvislosti Soudní dvřr poukázal na to, že tento režim pořítá 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, Jarmušienė, 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 uskutečnena v rámci obvyklé podnikatelské činnosti osoby povinné k dani, což je okolnost, kterou musí přezkoumat daňové orgány a případně vnitrostátní 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 insolventního 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. Předkládacímu 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 předkládacím 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 daní 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 uskutečnováno v rámci obvyklé podnikatelské činnosti osoby povinné k dani.**

Podpisy.

\*– Jednací jazyk: rumunština.