

V?c C-32/03

I/S Fini H

v.

Skatteministeriet

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Højesteret)

„Šestá sm?rnice o DPH – Postavení osoby povinné k dani – Nárok na odp?et – Likvidace – P?ímý a bezprost?ední vztah – Pln?ní inherentní veškeré hospodá?ské ?innosti“

Stanovisko generálního advokáta F. G. Jacobse p?ednesené dne 28. ?íjna 2004

Rozsudek Soudního dvora (t?etího senátu) ze dne 3. b?ezna 2005

Shrnutí rozsudku

Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Hospodá?ské ?innosti ve smyslu ?lánku 4 šesté sm?rnice – Osoby povinné k dani – Pojem – Osoba, která p?estala vykonávat obchodní ?innost, ale pokračuje v placení nájmu a poplatk? spojených s prostory sloužícími k této ?innosti z d?vodu nemožnosti vypov?d?t nájemní smlouvu – Zahrnutí – Uplatn?ní nároku na odp?et – Podmínky

(sm?rnice Rady 77/388, ?l. 4 odst. 1 až 3)

?lánek 4 odst. 1 až 3 šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu musí být vykládán v tom smyslu, že osoba, která p?estala vykonávat obchodní ?innost, ale pokračuje v placení nájmu a poplatk? spojených s prostory sloužícími k této ?innosti, nebo? nájemní smlouva obsahuje ustanovení o nemožnosti výpov?di, je považována za osobou povinnou k dani ve smyslu tohoto ?lánku, a m?že v d?sledku toho ode?ítat da? z p?idané hodnoty z ?ástek takto uhrazených, pokud existuje p?ímý a bezprost?ední vztah mezi provedenými platbami a obchodní ?inností a je prokázána neexistence podvodného úmyslu nebo zneužití.

Taková pln?ní, jakými jsou platby, v jejichž úhrad? osoba pokračuje po dobu likvidace své ?innosti spo?ívající v poskytování stravovacích služeb, musí být totiž považována za sou?ást hospodá?ské ?innosti ve smyslu ?lánku 4 šesté sm?rnice. Krom toho existuje p?ímý a bezprost?ední vztah mezi povinností pokračovat v úhrad? nájemného a ostatních poplatk? poté, co byla hospodá?ská ?innost a její výkon ukon?en, pokud byla nájemní smlouva uzav?ena za ú?elem možnosti disponovat s prostory nezbytnými k výkonu této ?innosti a prostory byly pro tuto ?innost skute?n? ur?eny. Trvání povinnosti platit nájem a související poplatky z uvedených prostor nemá v tomto ohledu dopad, pokud je tato doba nezbytn? nutná k dokon?ení likvidace.

(viz body 24, 26, 28–29, 35 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

3. března 2005 (*)

„Šestá směrnice o DPH – Postavení osoby povinné k dani – Nárok na odpot – Likvidace – Přímý a bezprostřední vztah – Plnění inherentní veškeré hospodářské činnosti“

Ve věci C-32/03,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Højesteret (Dánsko) ze dne 22. ledna 2003, došlým Soudním dvorem dne 28. ledna 2003, v řízení

I/S Fini H

proti

Skatteministeriet

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, A. Borg Barthet, J.-P. Puissochet, J. Malenovský a U. Løhmus (zpravodaj), soudci,

generální advokát: F. G. Jacobs,

vedoucí soudní kanceláře: H. von Holstein, zástupce vedoucího soudní kanceláře,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za I/S Fini H S. Halling-Overgaardem a M. Krarupem, advokaterne,
- za Skatteministeriet P. Bieringem, jako zmocněncem,
- za dánskou vládu J. Moldem a P. Bieringem, jako zmocněnci,
- za Komisi Evropských společenství E. Traversou a T. Fichem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 28. října 2004,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 4 odst. 1 až 3 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úč. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995 (Úč. vst. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi komanditní společností I/S Fini H (dále jen „Fini H“) a Skatteministeriet (ministerstvo financí). Posledně uvedené ministerstvo požaduje na zmíněné společnosti vrácení částky poplatku na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), který jí byl vyplacen v období od 1. října 1993 do 31. března 1998. Odmítá krom toho vyplatit ve prospěch

Fini H přeplatek na DPH za období od 1. dubna 1998 do 30. září 1998.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Podle jejího čtvrtého bodu odvodnění je cílem šesté směrnice zejména zajištění neutrality společného systému daní z obratu.

4 Článek 4 šesté směrnice stanoví:

„1. „Osobou povinnou k dani“ se rozumí jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně nebo společně s jinou osobou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

2. Mezi hospodářské činnosti uvedené v odstavci 1 náleží veškerá činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb včetně těžební a zemědělské činnosti a činnosti při výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za hospodářskou činnost se rovněž považuje využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.

3. Členské státy mohou rovněž za osobu povinnou k dani považovat každého, kdo příležitostně uskutečňuje plnění v oblasti činností uvedených v odstavci 2 [...].

[...]“

5 Článek 17 odst. 2 šesté směrnice zní takto:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést

a) daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani;

[...]“

Vnitrostátní právní úprava

6 Článek 3 momsloven (zákon o DPH), ve znění uveřejněném ve vyhlášce č. 804 ze dne 16. srpna 2000, kterou bylo vyhlášeno jeho úplné znění (dále jen „zákon o DPH“) zní takto:

„Osobami povinnými k dani se rozumí fyzické nebo právnické osoby vykonávající samostatnou hospodářskou činnost.“

7 Nárok na odpočet DPH z výdajů spojených se samostatnou hospodářskou činností je upraven v článku 37 zákona o DPH.

Spor v povodním řízení a předběžné otázky

8 Fini H je komanditní společnost, která byla založena v roce 1989, jejímž předmětem činnosti bylo poskytování stravovacích služeb. Pro výkon této činnosti si od 20. května 1988 pronajala nebytové prostory. Nájemní smlouva uzavřená na dobu deseti let mohla být platně vypovězena nebo od ní odstoupeno až s účinností k 30. září 1998.

9 Fini H ukončila poskytování stravovacích služeb koncem roku 1993 a prostory od té doby zůstaly nevyužity. Usilovala o ukončení nájmu, čemuž se bránil pronajímatel, který se opíral o

skutečnost, že smlouva neobsahovala ustanovení o předčasné výpovědi nebo odstoupení. Fini H krom toho nenašla osobu, která by převzala její nájem, jenž tedy skončil až k datu stanovenému ve smlouvě.

10 Od konce roku 1993 až do 30. září 1998 zůstala Fini H zapsána v rejstříku DPH, i když již neposkytovala stravovací služby. Pokračovala tedy v uplatňování nároku na odpočet daní, které odvedla na vstupu z výdajů spojených s dotčeným nájmem, tedy z nájemného, jakož i z nákladů na vytápění, elektřinu a telefon. Jelikož restaurace již nebyla v provozu a nebyla žádná daň k přiznání na výstupu, jednalo se tak o čisté platby ve prospěch Fini H.

11 V září 1998 told-og skatterregionen (regionální správa daní, dále jen „správa“) požadovala vrácení částek vyplacených Fini H formou „záporné DPH“ od číjna 1993 do března 1998. Též rozhodla, že částky DPH dosud poskytnuté za období od 1. dubna 1998 do 30. září 1998 nebudou vyplaceny. Správa v tomto ohledu uplatnila, že Fini H již od třetího čtvrtletí roku 1993 nevykonává žádnou činnost podléhající DPH.

12 Toto stanovisko bylo potvrzeno Landesskatteretten (nejvyšší správní orgán pro daňové záležitosti). Měl za to, že Fini H po ukončení poskytování stravovacích služeb nevykonávala hospodářskou činnost ve smyslu článku 3 zákona o DPH. Dotčená nájemní smlouva nemohla sama o sobě zakládat povinnost platby DPH podle téhož článku 3. Landesskatteretten dodal, že okolnost, že prostory byly využívány v průběhu určitého období za hospodářským účelem ve formě stravovacích služeb, se nejvíce jako odvodňující povinnosti Fini H platit DPH na základě uvedeného článku 3 poté, co tato činnost skončila.

13 Fini H tedy podala žalobu proti rozhodnutí Landesskatteretten k Vestre Landsret (Dánsko), který tuto žalobu zamítl rozsudkem ze dne 29. srpna 2001. Tento soud měl za to, že nárok na odpočet daní na vstupu předpokládá, že zdanitelné výdaje souvisejí se samostatnou hospodářskou činností ve smyslu článku 3 zákona o DPH. Rozhodl totiž, že výdaje na nájem a náklady vzniklé po ukončení poskytování stravovacích služeb Fini H, které nebyly odvodňující v rámci žádných plnění v průběhu likvidace nemohou být považovány za provozní výdaje spojené se samostatnou činností ve smyslu článku 3 zákona o DPH.

14 Fini H se proti rozsudku Vestre Landsret odvolala k Højesteret.

15 Za těchto okolností se Højesteret rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Může být osoba považována za osobu vykonávající samostatnou hospodářskou činnost ve smyslu čl. 4 odst. 1 až 3 šesté směrnice o DPH za situace, kdy dotčená osoba převzala nájemní smlouvu v rámci samostatné hospodářské činnosti, nyní ukončené, pokud nájemní smlouva pokračuje po určitou dobu z důvodu ustanovení o nemožnosti výpovědi a aniž by po skutečném ukončení činnosti byla uskutečňována zdanitelná plnění založená na nájmu za účelem získávání pravidelného příjmu?

2) Je odpověď na první otázku odlišná, pokud se dotčená osoba ve zbývajícím období, ve kterém nemůže nájem vypovědět, aktivně snaží využívat komerčního nájmu k uskutečňování zdanitelných plnění za účelem získávání pravidelného příjmu, nebo najít osobu, která by nájem převzala. Má délka období nevypovězení smlouvy nebo zbývajících část tohoto období v této souvislosti význam?“

K předběžným otázkám

K první otázce

16 Podstatou první otázky postupujícího soudu v podstatě je, zda čl. 4 odst. 1 až 3 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že osoba, která přestala vykonávat obchodní činnost, ale pokračuje v placení nájmu a poplatků spojených s prostory sloužícími této činnosti, nebo nájemní smlouva obsahuje ustanovení o nemožnosti výpovědi, je považována za osobu povinnou k dani a může v důsledku toho odečítat DPH z částek takto uhrazených.

17 Fini H tvrdí, že její nárok na odpočet vychází ze skutečnosti, že nájemní smlouva byla uzavřena za účelem zahájení nebo provádění hospodářské činnosti. Pokud by nárok na odpočet DPH nebyl uznán, musela by odvádět DPH za zboží a služby nabyté za účelem provozování obchodní činnosti.

18 Podle dánské vlády a Komise Evropských společenství, pokud osoba povinná k dani již nevykonává hospodářskou činnost, nárok na odpočet jí nenáleží od data, ke kterému tuto činnost přestala vykonávat nebo po uplynutí přiměřené krátké doby pořítané od uvedeného data. Osoba povinná k dani totiž nemůže neomezeně požívat nároku na odpočet z důvodu, že v minulosti vykonávala hospodářskou činnost.

19 V tomto ohledu je třeba bez dalšího uvést, že podle čl. 4 odst. 1 šesté směrnice je pojem osoby povinné k dani definován ve vztahu k pojmu hospodářské činnosti. Právě existence takové hospodářské činnosti totiž odvodňuje kvalifikaci osoby povinné k dani, které šestá směrnice přiznává nárok na odpočet.

20 Uvedený odůvodnění 4 v odstavci 2 uvádí, že je třeba „hospodářskými činnostmi“ rozumět činnosti, které se týkají zejména veškeré činnosti producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb včetně zemědělské činnosti a činnosti při výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Výraz „veškeré činnosti“ obsažený v tomto ustanovení předestírá, že dotčená hospodářská činnost může spočívat v několika po sobě následujících plněních.

21 Z judikatury rovněž vyplývá, že pojem hospodářské činnosti ve smyslu šesté směrnice není nezbytně tvořen jedním jednáním, ale může sestávat z řady po sobě následujících jednání (viz zejména rozsudek ze dne 14. února 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, s. 655, bod 22).

22 Přípravné činnosti tak musí být považovány za hospodářské činnosti ve smyslu šesté směrnice. Kdokoli, kdo uskutečňuje přípravné úkony, je v důsledku toho považován za osobu povinnou k dani ve smyslu odůvodnění 4 této směrnice a má nárok na odpočet (rozsudky Rompelman, výše uvedený, bod 23, a ze dne 29. února 1996, INZO, C-110/94, Recueil, s. I-857, bod 18). Tento odpočet zůstává zachován, i když se osoba později rozhodne, že s přihlédnutím k výsledkům studie rentability nezahájí provozní fázi a dotčená společnost vstoupí do likvidace, takže předpokládaná hospodářská činnost nevede ke vzniku zdanitelných plnění (výše uvedený rozsudek INZO, bod 20).

23 Pokud se týká převodu veškerého majetku, Soudní dvůr uznal, že pokud osoba povinná k dani již neposkytuje plnění po využití služeb poskytnutých za účelem provedení tohoto převodu, náklady na tyto služby musí být považovány za inherentní veškeré hospodářské činnosti jejího podniku před převodem a že nárok na odpočet jí musí být přiznán. Každý jiný výklad by vedl ke svévolnému rozlišování jednak mezi výdaji vynaloženými pro potřeby podniku před jeho skutečným provozováním a výdaji vynaloženými v průběhu uvedeného provozování a jednak výdaji vynaloženými na ukončení tohoto provozování (viz rozsudky ze dne 22. února 2001, *Abbey National*, C-408/98, Recueil, s. I-1361, bod 35, a ze dne 29. dubna 2004, *Faxworld*, C-137/02, Recueil, s. I-5547, bod 39).

24 Stejně důvody ukládají, že plnění taková jako platby, které Fini H musela provádět po dobu likvidace její činnosti spočívající v poskytování stravovacích služeb, musí být považována za součást hospodářské činnosti ve smyslu článku 4 šesté směrnice.

25 Takový výklad je odvodněn režimem odpočtu, o němž Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že jeho účelem je plně ulehčit podnikateli břemeno DPH, splatné nebo odvedené v rámci jeho veškerých hospodářských činností. Společný systém DPH tedy zaručuje naprostou neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností, a to bez ohledu na účel nebo výsledky těchto činností za podmínky, že ony samy v zásadě DPH podléhají (viz v tomto smyslu rozsudky *Rompleman*, uvedený výše, bod 19, ze dne 15. ledna 1998, *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, Recueil, s. I-1, bod 15, ze dne 21. března 2000, *Gabalfriša a další*, C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 44, ze dne 8. dubna 2000, *Midland Bank*, C-98/98, Recueil, s. I-4177, bod 19, a *Abbey National*, uvedený výše, bod 24).

26 Nicméně je nezbytný přímý a bezprostřední vztah mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním či více plněními na výstupu dávajícími vzniknout nároku na odpočet proto, aby nárok na odpočet DPH na vstupu byl osobou povinné k dani uznán, a pro určení rozsahu takového nároku (výše uvedený rozsudek *Midland*, bod 24).

27 Ve věci v původním řízení je namístě uvést, že povinnost Fini H pokračovat v placení komerčního nájmu a souvisejících poplatků z nemovitosti, kterou si pronajala za účelem poskytování stravovacích služeb, až do řádného uplynutí doby nájemní smlouvy z důvodu, že smlouva obsahuje ustanovení o nemožnosti výpovědi, může být v zásadě považována za přímo a bezprostředně související s poskytováním stravovacích služeb.

28 Vzhledem k tomu, že nájemní smlouva byla uzavřena Fini H za účelem možnosti disponovat s prostory nezbytnými k poskytování stravovacích služeb a s ohledem na skutečnost, že prostory byly skutečně pro tuto činnost určeny, je třeba připustit, že povinnost společnosti pokračovat v úhradě nájemného a ostatních poplatků poté, co tato činnost byla ukončena, přímo vyplývá z jejího výkonu.

29 Za těchto podmínek trvání povinnosti platit nájem a související poplatky z uvedených prostor nemá dopad na existenci hospodářské činnosti ve smyslu čl. 4 odst. 1 šesté směrnice, pokud je tato doba nezbytně nutná k dokončení likvidace.

30 Z toho vyplývá, že pokud jde o platby nájmu a poplatků za prostory předtím určené k poskytování stravovacích služeb, tedy platby, které byly uskutečny v prabhuh období, v němž nebyla restaurace provozována, tedy od října 1993 do září 1998, musí mít osoba povinná k dani možnost využít nárok na odpočet DPH na základě stejného důvodu jako v období od zahájení poskytování stravovacích služeb až do data, k němuž bylainnost ukončena, nebo? v prabhuh celého trvání nájmu měly prostory přímý a bezprostřední vztah k hospodářskéinnosti této osoby povinné k dani.

31 Nárok na odpočet DPH z důvodu likvidace podniku musí být rovněž uznán, pokud při jeho uplatnění nedochází k podvodnému jednání nebo zneužití.

32 V tomto ohledu již Soudní dvůr rozhodl, že se účastníci řízení před soudy nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat práva Společenství (viz zejména rozsudek ze dne 12. května 1998, Kefalas a další, C-367/97, Recueil, s. I-2843, bod 20, a ze dne 23. března 2000, Diamantis, C-373/97, Recueil, s. I-1705, bod 33). Tak by tomu například bylo, pokud by Fini H, dovolávajíc se nároku na odpočet DPH z platby nájmu a souvisejících poplatků v období následujícím po ukončení poskytování stravovacích služeb, pokračovala v používání prostor převodně určených k poskytování stravovacích služeb pro zcela soukromé účely.

33 Pokud by daňová správa dospěla ke zjištění, že nárok na odpočet byl uplatněn podvodně nebo zneužívajícím způsobem, byla by oprávněna způsobit požadovat vrácení odpočtených částek (viz zejména výše uvedené rozsudky, Rompelman, bod 24, INZO, bod 24 a Gabalfriša, bod 46).

34 V každém případě je v cív vnitrostátního soudce, aby odmítl přiznání nároku na odpočet, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že nárok je uplatněn podvodně nebo zneužívajícím způsobem.

35 Proto je třeba na první otázku odpovědět tak, že čl. 4 odst. 1 až 3 musí být vykládán v tom smyslu, že osoba, která přestala vykonávat obchodníinnost, ale pokračuje v placení nájmu a poplatků spojených s prostory sloužícími k tétoinnosti, nebo? nájemní smlouva obsahuje ustanovení o nemožnosti výpovědi, je považována za osobou povinnou k dani ve smyslu tohoto článku, a může v důsledku toho odečítat DPH z částek takto uhrazených, pokud existuje přímý a bezprostřední vztah mezi provedenými platbami a obchodníinností a je prokázána neexistence podvodného úmyslu nebo zneužití.

Ke druhé otázce

36 S ohledem na odpověď poskytnutou na první otázku je druhá otázka bezpředmětná a není namístě na ni odpovědět.

K nákladům řízení

37 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky převodního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před postupujícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

Článek 4 odst. 1 až 3 šesté 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 daní, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, musí být vykládán v tom smyslu, že osoba, která přestala vykonávat obchodníinnost, ale pokračuje v placení nájmu a poplatků spojených s prostory sloužícími k tétoinnosti, nebo? nájemní smlouva obsahuje ustanovení o nemožnosti

výpovědi, je považována za osobou povinnou k dani ve smyslu tohoto článku, a může v důsledku toho odečítat DPH z částek takto uhrazených, pokud existuje přímý a bezprostřední vztah mezi provedenými platbami a obchodní činností a je prokázána neexistence podvodného úmyslu nebo zneužití.

Podpisy.

* Jednací jazyk: dánština.