

Zadeva C-32/03

I/S Fini H

proti

Skatteministeriet

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Højesteret)

„Šesta direktiva o DDV – Status davčnega zavezanca – Pravica do odbitka – Likvidacija – Neposredna in takojšnja zveza – Postopki, značilni za skupino gospodarskih dejavnosti“

Sklepni predlogi generalnega pravobranilca F. G. Jacobsa, predstavljeni 28. oktobra 2004

Sodba Sodišča (tretji senat) z dne 3. marca 2005

Povzetek sodbe

Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Gospodarske dejavnosti v smislu člena 4 Šeste direktive – Davčni zavezanci – Pojem – Oseba, ki je prenehala opravljati gospodarsko dejavnost, a je nadaljevala s plačevanjem najemnine in drugih stroškov za lokal, ki je služil za opravljanje te dejavnosti, ker ni mogla odpovedati najemne pogodbe – Vključitev – Pravica do odbitka – Pogoji

(Direktiva Sveta 77/388, člen 4 od (1) do (3))

Člen 4 od (1) do (3) Šeste direktive 77/388/EGS o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih je treba razlagati tako, da se oseba, ki je prenehala z gospodarsko dejavnostjo, a še naprej plačuje najemnino in stroške lokala, ki je služil za to dejavnost, ker je v najemni pogodbi klavzula o neodpovedi, šteje za davčnega zavezanca v smislu tega člena in lahko od tako plačanih zneskov odbije davek na dodano vrednost, če obstaja neposredna in takojšnja zveza med izvedenimi plačili in gospodarsko dejavnostjo in če ni bilo ugotovljenega goljufivega namena ali namena zlorabe.

Transakcije, kakršne so plačila, ki jih subjekt naprej izvaja v obdobju likvidacije njegove dejavnosti, se namreč morajo šteti za del gospodarske dejavnosti v smislu člena 4 Šeste direktive. Poleg tega obstaja neposredna in takojšnja zveza med obveznostjo plačevanja najemnine in drugih stroškov po prenehanju gospodarske dejavnosti in izvajanjem te dejavnosti, ker je bila najemna pogodba sklenjena za lokal, potreben za njeno opravljanje, in se je lokal v ta namen dejansko uporabljal. Zato v tem pogledu trajanje obveznosti plačevanja najemnine in stroškov za navedeni lokal ni pomembno, če je potek časa nujno potreben za dokončanje postopka likvidacije.

(Glej točke 24, 26, 28, 29, 35 in izrek.)

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 3. marca 2005(*)

„Šesta direktiva o DDV – Status davčnega zavezanca – Pravica do odbitka – Likvidacija – Neposredna in takojšnja zveza – Postopki, značilni za skupino gospodarskih dejavnosti“

V zadevi C-32/03,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložil Højesteret (Danska) z odločbo z dne 22. januarja 2003, ki je na Sodišče prispela 28. januarja 2003 v postopku

I/S Fini H

proti

Skatteministeriet

SODIŠČE (tretji senat)

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, A. Borg Barthet, J.-P. Puissochet, J. Malenovský in U. Lõhmus (poročevalec), sodniki,

generalni pravobranilec: F. G. Jacobs,

sodni tajnik: H. von Holstein, namestnik sodnega tajnika,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 15. septembra 2004,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za I/S Fini H S. Halling-Overgaard in M. Krarup, advokaterne,
- za Skatteministeriet P. Biering, zastopnik,
- za dansko vlado J. Molde in P. Biering, zastopnika,
- za Komisijo Evropskih skupnosti E. Traversa in T. Fich, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 28. oktobra 2004,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 4(1) do (3) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 (UL L 102, str. 18, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med komanditno družbo I/S Fini H (v nadaljevanju: družba Fini H) in Skatteministeriet (Ministrstvo za davke in trošarine). Slednje od navedene družbe zahteva vračilo negativnega zneska davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki ji je bil

izplačan v obdobju od 1. oktobra 1993 do 31. marca 1998. Med drugim družbi Fini H zavračala plačilo negativnega DDV za obdobje od 1. aprila 1998 do 30. septembra 1998.

Pravni okvir

Zakonodaja Skupnosti

3 V skladu s četrto uvodno izjavo je cilj Šeste direktive zagotoviti, da skupni sistem prometnih davkov ni diskriminatoren.

4 Člen 4 Šeste direktive določa:

„1. ‚Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

2. Gospodarske dejavnosti iz odstavka 1 obsegajo vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi in dejavnostmi samostojnih poklicev. Za gospodarsko dejavnost se šteje tudi izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.

3. Države članice lahko štejejo za davčnega zavezanca tudi vsakogar, ki občasno opravi transakcijo v zvezi z dejavnostmi iz odstavka 2 [...].

[...]“

5 Člen 17(2) Šeste direktive se glasi:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati:

(a) davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec;

[...]“

Nacionalna ureditev

6 Člen 3 momsloven (Zakon o DDV), kakor je bil objavljen z Uredbo o konsolidaciji št. 804 z dne 16. avgusta 2000 (v nadaljevanju: Zakon o DDV), se glasi:

„Davčni zavezanec je fizična ali pravna oseba, ki izvršuje neodvisno gospodarsko dejavnost.“

7 Pravica, odbiti DDV od stroškov, povezanih z neodvisno gospodarsko dejavnostjo, je določena v členu 37 Zakona o DDV.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

8 Družba Fini H je komanditna družba, ki je bila ustanovljena leta 1989 in se je ukvarjala z gostinsko dejavnostjo. Za izvajanje te dejavnosti je najela lokale od 20. maja 1988 naprej. Najemno pogodbo, sklenjeno za obdobje deset let, je bilo mogoče odpovedati ali razdreti samo z uinkom od 30. septembra 1998.

9 Družba Fini H je s svojo gostinsko dejavnostjo prenehala konec leta 1993 in lokali se od takrat niso uporabljali. Hotela je odpovedatiajemno razmerje, ker je najemodajalec nasprotoval, sklicujoč se na to, da v pogodbi ni bilo vnapijšnje določbe o razdrtju ali odpovedi.

Med drugim družba Fini H ni našla podnajemnika za svoje najemno razmerje, ki se je končalo šele ob izteku pogodbe.

10 Od konca leta 1993 do 30. septembra 1998 je družba Fini H ostala vpisana v registru DDV, čeprav ni več izvajala svoje gostinske dejavnosti. Zato je še naprej uveljavljala svojo pravico do odbitka plačanih davkov, ki so izvirali iz stroškov, povezanih z zadevnim najemom, to je najemnino, kakor tudi stroške ogrevanja, elektrike in telefona. Odkar restavracija ni bila več odprta in odkar ni bilo mogoče priglasiti več nobenega odbitka izstopnega davka, je to pomenilo neto plačila v korist družbe Fini H.

11 Septembra 1998 je told-og skatteregionen (Regionalna davčna uprava, v nadaljevanju: uprava) zahtevala vračilo zneskov, ki jih je plačala družbi Fini H kot negativni DDV med oktobrom 1993 in marcem 1998. Prav tako je odločila, da še neplačani zneski DDV v obdobju med 1. aprilom 1998 in 30. septembrom 1998 ne bodo povrnjeni. Uprava je glede tega uveljavljala, da družba Fini H ni več opravljala dejavnosti, podvržene DDV, od tretjega četrtletja leta 1993.

12 To mnenje je potrdil Landsskatteretten (Vrhovni organ davčne uprave). Menil je, da po prenehanju svoje gostinske dejavnosti družba Fini H ni izvajala gospodarske dejavnosti v smislu člena 3 Zakona o DDV. Zadevna najemna pogodba ni mogla sama po sebi privedi do obdavčenja z DDV na podlagi tega člena. Landsskatteretten je dodal, da se zdi, da okoliščina, da so se prostori v določenem obdobju uporabljali v gospodarske namene v obliki gostinske dejavnosti, ne upravičuje obdavčenja družbe Fini H z DDV na podlagi navedenega člena 3 po tem, ko se je ta dejavnost končala.

13 Družba Fini H je torej vložila tožbo proti tej odločbi Landsskatteretten na Vestre Landsret (Danska), ki je le-to zavrnilo s sodbo z dne 29. avgusta 2001. To sodišče je menilo, da pravica do odbitka vstopnega davka predpostavlja, da se obdavčljivi stroški nanašajo na neodvisno gospodarsko dejavnost v smislu člena 3 Zakona o DDV. V bistvu je odločilo, da izdatki za najemnino in stroške po prenehanju gostinske dejavnosti družbe Fini H, ki niso utemeljeni v okviru običajnih postopkov likvidacije, ne morejo šteti za izdatke za izrabo, povezano z neodvisno dejavnostjo v smislu člena 3 Zakona o DDV.

14 Družba Fini H je vložila pritožbo proti tej sodbi Vestre Landsret na Højesteret.

15 V teh okoliščinah je Højesteret odločilo, da prekine odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predloži naslednji vprašnji:

„1) Ali je mogoče šteti, da oseba neodvisno opravlja gospodarsko dejavnost v smislu člena 4(1) do (3) Šeste direktive o DDV, kadar je zadevna oseba sprva sklenila najemno pogodbo v okviru neodvisne gospodarske dejavnosti, ki je danes ne izvaja več, čeprav se najem zaradi klavzule o neodpovedljivosti pogodbe še nadaljuje za določeno obdobje in kadar po koncu dejanskega opravljanja dejavnosti ni izvajala obdavčljivih transakcij na podlagi najemnega razmerja, z namenom, da bi iz tega pridobila dohodek stalne narave?

2) Ali bi bil odgovor na prvo vprašanje drugačen, če je zainteresirana oseba med preostalim obdobjem, v katerem ni mogla odpovedati najemnega razmerja, poskušala aktivno uporabiti tržno najemno razmerje za opravljanje obdavčljivih transakcij z namenom, da bi iz njih pridobivala dohodek stalne narave, ali z namenom prekiniti najemno razmerje? Ali dolžina obdobja ali preostanek tega obdobja, v katerem pogodbe ni mogoče odpovedati, kakorkoli vpliva na odgovor na vprašanje 1?“

Vprašnji za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

- 16 S prvim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali se mora člen 4(1) do (3) Šeste direktive razlagati tako, da oseba, ki je prenehala opravljati svojo gospodarsko dejavnost, vendar še naprej plačuje najemnino in stroške lokala, ki se je za to dejavnost uporabljal, zaradi dejstva, ker najemna pogodba ne vsebuje klavzule o odpovedi, šteje za davčnega zavezanca in lahko, posledično, odbije DDV od tako plačanih zneskov.
- 17 Družba Fini H zatrjuje, da njena pravica do odbitka izhaja iz dejstva, da je bila najemna pogodba sklenjena z namenom začetni ali dokončati gospodarsko dejavnost. Če ji pravica do odbitka DDV ne bi bila priznana, bi morala plačati DDV na blago in storitve, pridobljene z namenom gospodarske izrabe.
- 18 Kadar davčni zavezanec ne opravlja več gospodarske dejavnosti, se po mnenju danske vlade in Komisije Evropskih skupnosti pravica do odbitka zanj ne uporablja več od datuma, ko je prenehal z dejavnostjo, ali po poteku kratkotrajnega razumnega roka, ki teče od tega datuma. Dejansko davčni zavezanec ne sme imeti neomejenih koristi iz pravice do odbitka na podlagi tega, ker je v preteklosti opravljal gospodarsko dejavnost.
- 19 V tem smislu je treba nemudoma opozoriti, da je v skladu z besedilom člena 4(1) Šeste direktive pojem davčnega zavezanca opredeljen v povezavi s to gospodarsko dejavnostjo. Dejansko obstoj tovrstne dejavnosti upravičuje kvalifikacijo davčnega zavezanca, ki mu je s Šesto direktivo priznana pravica do odbitka.
- 20 Člen 4 v odstavku 2 našteva, kaj je treba razumeti kot „gospodarske dejavnosti“; to so tiste dejavnosti, ki se nanašajo zlasti na vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi in dejavnostmi samostojnih poklicev. Izraz „vse dejavnosti“, ki ga vsebuje ta določba, nakazuje na to, da lahko gospodarsko dejavnost sestavlja več zaporednih dejavnosti.
- 21 Iz sodne prakse prav tako izhaja, da pojma gospodarske dejavnosti v smislu Šeste direktive ne sestavlja nujno eno samo dejanje, temveč ga lahko sestavlja serija zaporednih dejanj (glej zlasti sodbo z dne 14. februarja 1985 v zadevi Rompelman, 268/83, Recueil, str. 655, točka 22).
- 22 Pripravljalne dejavnosti morajo prav tako šteti za gospodarske dejavnosti v smislu Šeste direktive. Kdorkoli izvede pripravljalne dejavnosti, posledično šteje za davčnega zavezanca v smislu člena 4 te direktive in ima pravico do odbitka (zgoraj navedena sodba Rompelman, točka 23, in sodba z dne 29. februarja 1996 v zadevi INZO, C-110/94, Recueil, str. I-857, točka 18). Ta pravica do odbitka se zadrži, četudi se pozneje na podlagi rezultatov raziskave o donosnosti odloči, da se ne bo prešlo na operativno fazo in da se bo zadevno družbo likvidiralo, tako da predvidena gospodarska dejavnost ne privede do obdavčene dejavnosti (zgoraj navedena sodba INZO, točka 20).

23 V zvezi s prenosom vsestranskega blaga je Sodišče priznalo, da ko davčni zavezanec ne izvede več transakcij po uporabi storitev z namenom uresnitve le-te, morajo stroški teh storitev šteti za neločljivo povezane s skupino gospodarskih dejavnosti njegovega podjetja pred prenosom in da se mu pravica do odbitka mora priznati. Kakršna koli druga razlaga bi privedla do arbitrarnega razlikovanja med, po eni strani, izdatki, plačanimi za potrebe podjetja pred dejansko izrabo le-teh, in tistimi, nastalimi v teku navedene izrabe, in, po drugi strani, izdatki, plačanimi za končanje te izrabe (glej sodbi z dne 22. februarja 2001 v zadevi Abbey National, C-408/98, Recueil, str. I-1361, točka 35, in z dne 29. aprila 2004 v zadevi Faxworld, C-137/02, ZOdl., str. I-5547, točka 39).

24 Na podlagi istih ugotovitev se zahteva, da morajo transakcije, kakršna so plačila, ki jih je družba Fini H morala še naprej izvajati v obdobju likvidacije njene gostinske dejavnosti, šteti za del gospodarske dejavnosti v smislu člena 4 Šeste direktive.

25 Taka razlaga je upravičena s sistemom odbitkov, glede katerega je Sodišče že večkrat razsodilo, da ima namen podjetniku olajšati breme dolgovanega ali oproščenega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zato zagotavlja popolno nevtralnost glede davčnega bremena vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na rezultat teh dejavnosti, pod pogojem da so te na celoma podvržene DDV (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Rompelman, točka 19; sodbo z dne 15. januarja 1998 v zadevi Ghent Coal Terminal, C-37/95, Recueil, str. I-1, točka 15, z dne 21. marca 2000 v zadevi Gabalfrisa in drugi, od C-110/98 do C-147/98, Recueil, str. I-1577, točka 44; z dne 8. junija 2000 v zadevi Midland Bank, C-98/98, Recueil, str. I-4177, točka 19, in zgoraj navedeno sodbo Abbey National, točka 24).

26 Vendar pa je za priznanje pravice do odbitka vstopnega DDV davčnemu zavezancu in za določitev obsega take pravice nujna neposredna in takojšnja zveza med določeno vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, ki zagotavljajo pravico do odbitka (zgoraj navedena sodba Midland, točka 24).

27 V postopku v glavni stvari je treba ugotoviti, da obveznost družbe Fini H, da še naprej plačuje tržno najemnino in stroške za nepremičnino, ki jo je najela za opravljanje gostinske dejavnosti, do običajnega poteka najemne pogodbe, lahko na celoma šteje za neposredno in takojšnjo zvezo z gostinsko dejavnostjo, ker pogodba ne vsebuje določbe o razdrtju.

28 Dejansko, ker je družba Fini H najemno pogodbo sklenila z namenom, da bi lahko razpolagala z lokalom, potrebnim za opravljanje svoje gostinske dejavnosti, in glede na dejstvo, da je bil lokal dejansko namenjen za to dejavnost, je treba priznati, da obveznost, ki jo je imela družba, tj. nadaljevati s plačilom najemnine in drugih stroškov, potem ko je prenehala s to dejavnostjo, izhaja neposredno iz opravljanja te dejavnosti.

29 Pod temi pogoji trajanje obveznosti plačevanja najemnine in stroškov za navedeni lokal ne vpliva na obstoj gospodarske dejavnosti v smislu člena 4(1) Šeste direktive, ker je iztek časa nujno potreben za dokončanje postopka likvidacije.

30 Iz tega sledi, da mora biti davčni zavezanec za plačilo najemnine in stroškov zadevnega lokala za izvajanje gostinske dejavnosti, ki je bilo opravljeno v obdobju, ko se restavracija ni uporabljala, to je od oktobra leta 1993 do septembra 1998, upravičen do odbitka DDV iz istega naslova kot v obdobju od začetka njegove gostinske dejavnosti do datuma, ko je le-ta prenehala obratovati, saj so imeli v celotnem obdobju najemnega razmerja lokali neposredno in takojšnjo zvezo z gospodarsko dejavnostjo tega davčnega zavezanca.

31 Pravica do odbitka DDV zaradi začetka likvidacije mora biti tako priznana že zato, da njeno

izvajanje ne privede do goljufij ali zlorab.

32 V tem smislu je Sodišče že razsodilo, da sklicevanje na pravo Skupnosti ni dovoljeno iz goljufivih namenov ali namenov zlorabe (glej zlasti sodbo z dne 12. maja 1998 v zadevi Kefalas in drugi, C-367/96, Recueil, str. I-2843, točka 20, in z dne 23. marca 2000 v zadevi Diamantis, C-373/97, Recueil, str. I-1705, točka 33). Do tega bi prišlo, na primer, če bi družba Fini H, sklicujoč se na pravico do odbitka DDV za plačilo najemnine in stroškov za obdobje po prenehanju gostinske dejavnosti, še naprej uporabljala lokal, ki ga je prej uporabljala kot restavracijo, za povsem zasebne namene.

33 Če bi davčni organi ugotovili, da se je pravica do odbitka izvajala goljufivo ali z zlorabo, bi lahko zahtevala, z retroaktivnim učinkom, vračilo dolgovanih zneskov (glej zlasti zgoraj navedene sodbe Rompelman, točka 24; INZO, točka 24, in Gabalfrisa in drugi, točka 46).

34 V vsakem primeru je dolžnost nacionalnega sodišča zavrniti ugodnost pravice do odbitka, če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da se na to pravico sklicuje goljufivo ali z zlorabo.

35 Zato je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 4(1) do (3) Šeste direktive razlagati tako, da mora oseba, ki je prenehala s tržno dejavnostjo, a še naprej plačuje najemnino in stroške lokala, ki je služil za to dejavnost, ker najemna pogodba ne vsebuje klavzule o odpovedi, šteti za davčnega zavezanca v smislu tega člena in lahko od tako plačanih zneskov odbije DDV, ker obstaja neposredna in takojšnja zveza med izvedenimi plačili in tržno dejavnostjo in ker ni bilo ugotovljenega goljufivega namena ali namena zlorabe.

Drugo vprašanje

36 Glede na odgovor na prvo vprašanje je drugo vprašanje brezpredmetno.

Stroški

37 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

Člen 4(1) do (3) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero – je treba razlagati tako, da mora oseba, ki je prenehala s tržno dejavnostjo, a še naprej plačuje najemnino in stroške lokala, ki je služil za to dejavnost, ker najemna pogodba ne vsebuje klavzule o odpovedi, šteti za davčnega zavezanca v smislu tega člena in lahko od tako plačanih zneskov odbije DDV, ker obstaja neposredna in takojšnja zveza med izvedenimi plačili in tržno dejavnostjo in ker ni bilo ugotovljenega goljufivega namena ali namena zlorabe.

Podpisi

* Jezik postopka: danščina.