

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

F. G. JACOBSE

přednesené dne 28. října 2004¹

1. Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Højesteret (Dánsko) se týká otázky, zda osoba, která má v nájmu nebytové prostory, v nichž původně provozovala hospodářskou činnost, kterou však již nyní neprovozuje, může nebo nemůže být s ohledem na pokračující nájem nadále považována pro účely DPH za osobu povinnou k dani, která je tak oprávněna k odpočtu daně na vstupu z titulu výdajů souvisejících s nebytovými prostory.

na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, který je daní zatížen.

Každé plnění je podrobena dani z přidané hodnoty vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odečtení částky daně z přidané hodnoty, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky.“

Právní rámec

2. Podstata systému DPH je vyložena v článku 2 první směrnice o DPH²:

3. Na základě článku 2 šesté směrnice o DPH³ jsou dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění, uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, předmětem DPH.

„Společný systém daně z přidané hodnoty je založen na zásadě, že na zboží a služby se uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby přesně poměrně k ceně zboží a služeb, bez ohledu

4. „Osobou povinnou k dani“ se na základě čl. 4 odst. 1 směrnice rozumí jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně

1 — Původní jazyk: angličtina.

2 — První směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu (Úř. věst. 1967, 71, s. 1301; Zvl. vyd. 09/01, s. 3).

3 — Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23; dále jen „šestá směrnice“)

některou z hospodářských činností, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti. Mezi hospodářské činnosti ve smyslu čl. 4 odst. 2 náleží „veškerá činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb včetně těžební a zemědělské činnosti a činnosti při výkonu svobodných a jiných obdobných povolání“, jakož i „využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj“. Článek 4 odst. 3 stanoví, že „členské státy mohou rovněž za osobu povinnou k dani považovat každého, kdo příležitostně uskutečňuje plnění v oblasti činností uvedených v odstavci 2.“

5. Podstatná ustanovení týkající se nároku na odpočet jsou uvedena v článku 17 šesté směrnice. Článek 17 odst. 2 stanoví: „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 [...]“. Na základě čl. 17 odst. 1 vzniká nárok na odpočet daně okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.

6. Soudní dvůr se již v řadě věcí zabýval otázkami týkajícími se užívání zboží a služeb, z nichž byla odvedena daň na vstupu „pro účely“ zdanitelných plnění na výstupu,

a v důsledku toho i podmínkami pro uznání nároku na odpočet ve smyslu čl. 17 odst. 2 šesté směrnice.

7. V projednávaném případě je užitečné připomenout judikaturu Soudního dvora⁴, podle níž pokud má osoba záměr zahájit hospodářskou činnost, potvrzený objektivními důkazy, a pokud nabude za tímto účelem zdaněné zboží a služby, je jí nutno považovat za osobu povinnou k dani, která jedná jako taková a má právo okamžitě odpočíst DPH z dodávek, k nimž došlo pro potřeby zdanitelných transakcí, aniž by musela čekat na zahájení provozu podniku a i když ve skutečnosti tento provoz vůbec zahájen nebude.

8. Soudní dvůr dosud nerozhodoval o opačné situaci, kdy osoba povinná k dani přestane provozovat hospodářskou činnost, nicméně pokračuje v nabývání zdaněných zboží a služeb z důvodů povinností, k nimž se zavázala pro potřeby této činnosti.

9. Soudní dvůr nicméně rozhodl, že alespoň pokud je podnik uskutečňující zdanitelná plnění převeden za pokračujícího provozu,

4 – Rozsudky ze dne 14. února 1985, Rompelman (C-268/83, Recueil, s. 655); ze dne 29. února 1996, INZO (C-110/94, Recueil, s. I-857); ze dne 15. ledna 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Recueil, s. I-1); ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další (C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577); ze dne 8. června 2000, Schloßstraße (C-396/98, Recueil, s. I-4279), a ze dne 8. června 2000, Breitsohl (C-400/98, Recueil, s. I-4321).

jsou všechny výdaje převádějícího na služby nabyté za účelem uskutečnění převodu součástí obecných výdajů podniku před převedením, a že DPH, kterou jsou tyto služby zatíženy, je tedy v zásadě odpočitatelná z daně na vstupu.⁵

za účelem provozování restaurace v pronajatých nebytových prostorech. Nájem na deset let měl trvat až do července 1998 bez možnosti jeho výpovědi a poté mohl být vypovězen kteroukoliv stranou po předchozím oznámení. Restaurace byla uzavřena v červenci 1993 a nebytové prostory poté zůstaly nevyužívány.

10. V Dánsku článek 3 momslov (zákona o DPH)⁶ definuje „osoby povinné k dani“ jako „fyzické nebo právnické osoby vykonávající samostatnou hospodářskou činnost“.

11. Praxe dánské daňové správy byla zveřejněna v momsvejledning 2001 (oběžník pro DPH pro rok 2001). Z tohoto oběžníku vyplývá, že případy, kdy má daňová správa za to, že právnická nebo fyzická osoba vykonává samostatnou hospodářskou činnost, jsou určeny v závislosti na judikatuře Soudního dvora.

13. Fini H se pokoušela nájem ukončit, i když podmínky nájemní smlouvy to neumožňovaly, ale majitel prostor k tomu nedal souhlas, a ostatní možní nájemci, které bylo možno nalézt, nechtěli platit stejné nájemné nebo převzít vnitřní zařízení za podmínek, s nimiž by Fini H souhlasila. Majitel by souhlasil s jiným nájemcem, pokud by Fini H zaplatila rozdíl mezi oběma nájemnými. To však Fini H nebyla ochotna učinit, a zůstala tak nájemcem až do skončení nájmu.

Skutkové okolnosti, řízení a vyjádření

12. I/S Fini H (dále jen „Fini H“) je komanditní společnost, která byla vytvořena

14. Po ukončení provozování restaurace se oba společníci věnovali vlastním obchodním aktivitám, avšak komanditní společnost jako taková byla stále zapsána v rejstříku DPH a pokračovala v uplatňování nároku na odpočet daní, které odvedla na vstupu v souvislosti s výdaji na provozní prostory – výdaje na nájem, vytápění, elektřinu a stálý telefonní poplatek. Jelikož nedocházelo k žádnému prodeji a žádná daň nemohla být přiznána na výstupu, jednalo se tak o čisté platby ve prospěch Fini H.

5 – Viz rozsudek ze dne 22. února 2001, Abbey National (C-408/98, Recueil, s. I-1361, zejména body 35 a násl.); rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Faxworld (C-137/02, Recueil, s. I-5547, bod 39).

6 – Ve znění vyhlášky č. 804 ze dne 16. srpna 2000.

15. Nicméně v září 1998 told-og skatteregion (regionální správa daní) rozhodla, že částky, které byly vyplaceny od října 1993, by měly být vráceny, a že by neměla být nařízena žádná platba pro období od dubna do září 1998. Rozhodnutí bylo přijato na základě skutečnosti, že Fini H neprovozovala od třetího čtvrtletí 1993 žádnou činnost, která by zahrnovala zdaněné dodávky zboží nebo služeb ve smyslu momslov, což je podmínkou pro odpočet daně na vstupu. V listopadu 1999 potvrdil Landsskatteretten (nejvyšší správní orgán pro daňové záležitosti) toto rozhodnutí, ale v únoru 2000 Fini H podala odvolání před Vestre Landsret.

16. V srpnu 2001 Vestre Landsret rozhodnutí potvrdil, jelikož měl za to, že výdaje na nájem po ukončení činnosti podniku, které nejsou odůvodněny v rámci běžné likvidace, nýbrž vyplývají pouze z ustanovení o nemožnosti výpovědi, nemohou být považovány za provozní výdaje spojené s nezávislou činností ve smyslu článku 3 momslov a že nelze mít za to, že Fini H jednala v dobré víře, když zůstala zapsána pro účely DPH.

17. Proti rozsudku Vestre Landsret bylo podáno odvolání k Højesteret, který se

rozhodl předložit 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 původně uzavřela 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 zbývajících dobách, v nřz 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 nevyovězení smlouvy nebo zbývajících část tohoto období v této souvislosti význam?“

18. Fini H, dánská vláda a Komise předložily vyjádření a byly přítomny na jednání dne 15. září 2004, kde podaly ústní vyjádření.

Finii H má za to, že má nárok na odpočet, což dánská vláda a Komise popírají.

19. Finii H v podstatě tvrdí, že její nárok na odpočet vyplývá ze skutečnosti, že nájemní smlouva byla uzavřena za účelem zahájení hospodářské činnosti. Uvádí rozsudky Rompelman, INZO a Breitsohl,⁷ zejména s odkazem na zásady daňové neutrality a právní jistoty. Pokud by neměla nárok na odpočet, nesla by při uskutečňování plnění zdanitelných na výstupu DPH na vstupu u zboží a služeb nabytých pro potřeby výkonu obchodní činnosti a povinnosti, k nimž se zavázala v rámci obchodní činnosti, by změnila svou povahu v důsledku pozdější změny okolností. Při jednání Finii H zdůraznila, že délka období, kdy nemohla být podána výpověď, je v obchodní oblasti obvyklou praxí.

20. Dánská vláda zdůrazňuje část věty „za účelem získávání pravidelného příjmu“ v čl. 4 odst. 2 šesté směrnice. Pokud osoba povinná k dani již nevyužívá majetek pro tento účel, nárok na odpočet končí spolu s hospodářskou činností nebo v přiměřeně krátké době poté; osoba povinná k dani tedy nemůže mít neomezený nárok na základě toho, že dříve takovou činnost vykonávala. Po ukončení činnosti musí osoba povinná k dani majetek převést nebo jej jinak použít tak, aby jí vznikl příjem. V projednávaném případě nebylo usilováno o využití obchodních prostor nebo postoupení nájmu za tímto účelem. Následné výdaje nesouvisely

se zahájením, provozováním nebo ukončením obchodní činnosti. Přiznání nároku na odpočet by bylo za takových okolností v rozporu se zásadou daňové neutrality, jelikož by žádná DPH nebyla přenesena na konečného spotřebitele. Zamítnutí nároku je oproti tomu v souladu se zásadou právní jistoty a je založeno na objektivních a předvídatelných kritériích. Judikatura uvedená Finii H se týká odlišné situace a nelze ji v projednávaném případě použít. Ostatní rozsudky⁸ nicméně vyjasňují, že pouhý nájem nemůže představovat hospodářskou činnost.

21. Komise zprvé připomíná, že podle ustálené judikatury, počínaje rozsudkem Rompelman a konče rozsudkem Breitsohl,⁹ Soudní dvůr uznává, že daňové orgány mohou požadovat objektivní prokázání ohlášeného záměru osoby provozovat hospodářskou činnost, z níž budou plynout zdanitelná plnění, a pokud nebude takový důkaz podán, může zamítnout nárok na odpočet. Zadržeh, určitá plnění týkající se například ukončení obchodní činnosti jsou i nadále činěna „za účelem“ zdanitelných plnění. V projednávaném případě je úkolem vnitrostátního soudu, aby posoudil, zda plnění vykazují záměr provozovat činnost nebo souvisí přímo a nezbytně s ukončením hospodářské činnosti. Pouhé pokračování

8 — Rozsudky ze dne 20. června 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, Recueil, s. I-3111); ze dne 6. února 1997, Harnas & Helm (C-80/95, Recueil, s. I-745), a usnesení ze dne 12. července 2001, Welthgrove (C-102/00, Recueil, s. I-5679).

9 — Rozsudky uvedeny výše v poznámce 4. Komise cituje zejména bod 39 rozsudku Breitsohl.

7 — Uvedené výše v poznámce 4.

závazku ve formě nájmu nemůže nicméně prokázat záměr provozovat hospodářskou činnost. Pokud by se Fini H skutečně pokoušela využít nájem za účelem získání příjmu – což musí také posoudit vnitrostátní soud – mohly by být nabyté zboží a služby považovány za součást této nové nebo budoucí hospodářské činnosti, nikoliv však předchozí činnosti poskytované stravovacích služeb.

Posouzení

Obecné úvahy

22. V běžném rámci obchodní činnosti, kdy osoba povinná k dani uskutečňuje plnění podléhající DPH na vstupu a na výstupu, se osoba povinná k dani snaží mít stálý zisk, takže částka daně na výstupu je zpravidla větší než daň na vstupu. Pravidelně tedy platí daňové správe rozdíl mezi těmito dvěma částkami, tedy částku daně na výstupu, kterou obdržel od zákazníků, sníženou o odpočet daně na vstupu, kterou zaplatil

za plnění, která užívá pro účely svých zdanitelných plnění na výstupu.¹⁰

23. To je nicméně zjednodušený scénář, od něhož se konkrétní fungování může v praxi lišit.

24. Zaprvé, i když může být daň na vstupu odpočtena pouze v případě, že zboží a služby, k nimž se vztahuje, jsou užívány pro účely zdanitelných plnění na výstupu, a ačkoliv se v této souvislosti často užívá přirovnání k řetězci plnění, není odpočet závislý na dokončení časové posloupnosti specificky souvisejících plnění na vstupu a na výstupu.

25. V důsledku toho je daň na vstupu odpočitatelná, jakmile se stane splatnou, aniž by bylo nezbytné čekat na provedení plnění na výstupu, kterým se využívá plnění na vstupu.¹¹ Důležité je, zda je takové plnění na vstupu součástí výdajů na zdanitelné plnění na výstupu, a tedy zda je v přímém a bezprostředním vztahu k takovému plnění.¹²

10 — Situace je složitější, pokud jsou některá plnění zdanitelná a ostatní ze zdanění vyňatá, což vede k poměrnému odpočtu. V projednávaném případě nicméně nic nenasvědčuje tomu, že Fini H uskutečňovala plnění jiná, než zcela podléhající DPH.

11 — Viz čl. 17 odst. 2 šesté směrnice.

12 — Viz například bod 19 rozsudku ze dne 6. dubna 1995, BLP Group (C-4/94, Recueil, s. I-983), a body 20 a násl. rozsudku ze dne 8. června 2000, Midland Bank (C-98/98, Recueil, s. I-4177).

26. Zadržet, i když je nelze spojit s přesně vymezenými plněními na výstupu, je nutno běžné provozní výdaje na obchodní činnost považovat v zásadě za součást ceny těchto plnění, v rozsahu, v němž mají přímý a bezprostřední vztah k hospodářské činnosti jako celku.¹³

obdržela plnění na vstupu, jako například v případě výdajů za účelem ukončení provozování hospodářské činnosti.

27. Zatřetí, nejen že je DPH odpočitatelná, jak u určitých plnění, tak u obecných provozních výdajů, předtím, než je učiněno jakékoli zdanitelné plnění na výstupu – například při zahájení obchodní činnosti – ale nárok na odpočet trvá, i když při předpokládané hospodářské činnosti nevznikají zdanitelná plnění nebo když osoba povinná k dani nemohla použít nabyté zboží nebo služby z důvodu okolností, které nemohla ovlivnit. V takových případech je nicméně nezbytné, aby existoval skutečný záměr – podpořený objektivním důkazem, který je daňová správa plně oprávněna požadovat – uskutečnit zdanitelná plnění a aby výdaje nastaly za takovým účelem.¹⁴

29. Soudní dvůr rozhodl, že tak tomu je v zásadě tehdy, pokud jde o výdaje na převod celého nebo části majetku na jinou osobu povinnou k dani.¹⁵ I když bylo toto pravidlo stanoveno v rámci čl. 5 odst. 8 šesté směrnice, na základě něhož je možno mít za to, že v takovém případě nedošlo k žádnému dodání, stejný výklad je nutno přijmout také v případě, kdy osoba povinná k dani ukončí svou hospodářskou činnost za jiných okolností. Jak uvedl Soudní dvůr v rozsudku *Abbey National*:¹⁶

„Každý jiný výklad článku 17 šesté směrnice by byl v rozporu se zásadou, že systém DPH musí být zcela neutrální, pokud jde o daňovou zátěž všech hospodářských činností podniku za podmínky, že ony samy v zásadě DPH podléhají, a vedl by k povinnosti hospodářského subjektu zaplatit DPH v rámci jeho hospodářské činnosti, aniž by mu byla dána možnost jejího odpočtení (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek *Gabalfrisa* a další, bod 45). Docházelo by tak 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.“

28. Začtvrté, právo na odpočet může trvat i v případě, že osoba povinná k dani již neprovádí plnění na výstupu, poté co

13 — Viz například bod 35 rozsudku ze dne 27. září 2001, *CIBO Participations* (C-16/00, Recueil, s. I-6663).

14 — Viz například rozsudky uvedené výše v poznámce 4 a rozsudek *Midland Bank*, uvedený výše v poznámce 12, bod 22.

15 — Viz rozsudky *Abbey National* a *Faxworld*, uvedené výše v poznámce 5.

16 — Bod 35 rozsudku.

30. Konečně, za určitých okolností může částka daně DPH na vstupu překročit částku daně na výstupu, což vede k platbě daňové správy ve prospěch osoby povinné k dani. Takový případ je možný, pokud podnik nevykazuje zisk nebo neučiní žádná zdaniitelná plnění na výstupu. K tomu může dojít v daňových obdobích, během nichž podnik zahajuje svou činnost nebo je v likvidaci a ještě nebo již nedochází k plnění na výstupu.

zaplacená během jeho hospodářské činnosti.¹⁹ Případy, kdy může být osobě povinné k dani vrácena DPH na vstupu, aniž by došlo k jakémukoli zdanitelnému plnění na výstupu, zahrnují pouze vrácení částek daní již zaplacených jako záloha v očekávání, že plnění, z nichž byly tyto daně sraženy, povedou k dalšímu plnění, které bude nakonec zdaněno jako konečná spotřeba. Pokud se toto očekávání nesplní a nedojde k žádné konečné spotřebě, neexistuje základ k výběru daně v dřívějších stadiích. V důsledku toho musí být částky zaplacené jako záloha vráceny osobě povinné k dani, která právě břemeno nese.

31. Takový stav sám o sobě není v žádném případě v rozporu se systémem DPH Společenství, i když vede k čistým platbám osobě povinné k dani během částí nebo celé doby její hospodářské činnosti – která je nadále považována za hospodářskou činnost, ať jsou její výsledky jakékoliv.¹⁷

Projednávaný případ

33. I když otázky vnitrostátního soudu směřují především ke zjištění, co může představovat hospodářskou činnost ve smyslu článku 4 šesté směrnice, problémem je ve skutečnosti určení, zda má Fini H s ohledem na skutkové okolnosti, které byly popsány výše, nárok na odpočet daně na vstupu, kterou zaplatila.

32. DPH je zamýšlena jako obecná daň na (konečnou, soukromou) spotřebu,¹⁸ nikoliv jako břemeno pro podniky, které působí ve fázích vedoucích k této spotřebě. Soudní dvůr opakovaně zdůraznil, že účelem systému odpočtů je zcela zbavit obchodníka břemene DPH, která má být nebo byla

34. Tento nárok na odpočet nezávisí pouze na tom, že Fini H je v postavení osoby povinné k dani (tedy osoby, která provozuje hospodářskou činnost), ale rovněž, jak to

17 — Článek 4 odst. 1 šesté směrnice o DPH.

18 — Viz článek 2 první směrnice o DPH, uvedený v bodě 2.

19 — Viz například bod 15 rozsudku Ghent Coal Terminal uvedeného výše v poznámce 4.

požaduje článek 17 směrnice a judikatura uvedená v poznámkách 12 a 13, na existenci přímého a bezprostředního vztahu mezi dotčenými plněními na vstupu a plněními na výstupu, skutečnými nebo zamýšlenými v rámci dotčené hospodářské činnosti.

v souvislosti s ukončením činnosti podniku, musí být nadále možno odpočíst, i když nedošlo k žádným dalším zdanitelným plněním na výstupu. Takové výdaje jsou součástí obecných výdajů při poskytování veškerých stravovacích služeb, od zahájení provozu do jeho ukončení, a mají přímý a bezprostřední vztah s plněními tohoto podniku na výstupu.

35. Fini H ukončila provoz své restaurace v dotyčných prostorech v červenci 1993, ale pokračovala v placení nájmu na základě povinnosti, k níž se smluvně zavázala za účelem provozování dané činnosti.

36. Pokud osoba povinná k dani ukončí hospodářskou činnost, zdá se jasné, že se její postavení jako takové nemůže změnit okamžitě po provedení posledního plnění na výstupu. Nevyhnutelně totiž budou nezbytné další výdaje – včetně těch, které mohou vzniknout ze závazků, které nemohou být okamžitě ukončeny – které je nutno odečíst od konečných a celkových zisků podniku. DPH z těchto výdajů musí být odpočitatelná, jelikož ovlivní celkovou hodnotu přidanou během provozu podniku, čímž bude určena celková částka DPH.

38. Výdaje, k nimž došlo při ukončování nájmu obchodních prostor musí spadat do této kategorie, stejně jako výdaje související s převodem ostatního majetku restaurace. A jelikož nelze rozumně očekávat, že podnik, který ukončuje činnost, převede svůj majetek ze dne na den, je nutno nezbytně do obecných výdajů zahrnout i výdaje jako nájemné až do konečného ukončení činnosti.

37. Z rozsudku Abbey National²⁰ navíc vyplývá, že DPH na výdaje, k nimž došlo

39. V zásadě je tedy nutno na první otázku vnitrostátního soudu odpovědět kladně: za daných okolností je možno mít za to, že osoba povinná k dani nadále jedná v tomto postavení, tedy pokračuje v provozování hospodářské činnosti ve smyslu článku 4 šesté směrnice.

20 — Viz výše body 28 a 29.

Trvání nájmu

40. Nicméně obtížnost, na kterou vnitrostátní soud poukazuje v druhé otázce, spočívá v nezvykle dlouhé době trvání – asi pět let – během níž nájem trval po uzavření podniku, aniž by byl jakkoli převeden nebo užíván pro jakoukoli jinou hospodářskou činnost.

41. Důvod pro tuto dlouhou dobu je dvojitý: jednak nájem nemohl být ukončen bez souhlasu pronajímatele, který nebyl dán, a jednak Fini H nepřijala nabídky možných nových nájemců vzhledem k jimi navrhovaným podmínkám.

42. Pokud jde o první bod, z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že Fini H neměla právo ukončit nájem před rokem 1998. Nájem byl uzavřen za účelem provozování stravovacích služeb, jež jsou hospodářskou činností, která předpokládá zdanitelná plnění na výstupu. V rozsahu, v němž měla Fini H povinnost platit nájemné po ukončení činnosti (a vzhledem k tomu, že prostory nebyly užívány pro žádný jiný účel), je nutno považovat nájemné za součást obecných výdajů na hospodářskou činnost jako celek. DPH z tohoto nájemného tedy musí být odpočitatelná.

43. Nicméně se ukazuje, že bylo možné vyhnout se placení plného nájemného, jelikož alespoň část výdajů mohla být ušetřena přijetím nového nájemníka, i když za ne zcela uspokojivých podmínek. Může odmítnutí souhlasu s takovými podmínkami ovlivnit nárok Fini H na odpočet?

44. Osoba provozující hospodářskou činnost se zpravidla bude snažit ji provozovat – ať již zahajuje činnost, provozuje ji nebo ukončuje – tak, aby dosahovala co největšího zisku. Z tohoto předpokladu vychází celý systém daně z přidané hodnoty.

45. Navíc je tento předpoklad při normálním průběhu podnikání zcela rozumný, takže obavy dánské vlády, že by obchodník mohl jednat tak, aby dostával po 98 let zpět DPH na vstupu při nájmu na 99 let, který by užíval pro účely aktivního podnikání pouze jeden rok, jsou neopodstatněné. Pokud se nejedná o podvod, nemůže částka odpočtené daně nikdy překročit skutečné výdaje na vstupu.

46. Někdy však jedna nebo více fází hospodářského provozu nepovede k zisku.

47. Počínaje rozsudkem Rompelman až po rozsudek Breitsohl Soudní dvůr uznával, že takové okolnosti v zásadě neovlivňují nárok na odpočet daně na vstupu, pokud podnikání nebylo zahájeno z důvodů, které hospodářský subjekt nemohl ovlivnit. Stejně pravidlo musí platit, pokud závěrečná fáze nebo hospodářská činnost celkově vykáže ztráty, takže hodnota plnění zdaněných na vstupu převyšuje hodnotu zdanitelného plnění na výstupu.

povinná k dani podnikala tak, aby byl příjem z DPH co nejvyšší, nebo aby byla trestána, pokud tak neučiní.

48. Podle mého názoru by mělo být přijato stejné řešení, pokud osoba povinná k dani nemůže důvody tohoto stavu zcela nebo zčásti ovlivnit, za předpokladu, že se nejedná o podvod, zneužití nebo jiné použití dotčeného zboží a služeb k nesprávnému účelu.

50. Je navíc nutno mít na paměti, že pokud není přítomen úmysl zneužít daňový systém, budou se osoby povinné k dani zpravidla snažit snížit své ztráty na minimum, takže takové „prodávky“ na DPH jako v projednávaném případě nejsou příliš časté.

49. Použití daně z přidané hodnoty podléhá objektivním podmínkám. Daň se vybírá ze skutečně přidané hodnoty, i když pilnější provozovatel by mohl přidat vyšší hodnotu, což by vedlo k vyššímu daňovému příjmu. Výsledek nemůže být ovlivněn ani tehdy, pokud by osoba povinná k dani neučinila své ztráty co nejnižší, a tedy ani částku daně na vstupu, která jí musí být vrácena daňovou správou, a to buď v určitém daňovém období nebo po celou dobu provozu podniku. Očekávaná úroveň zisku závisí na mnoha faktorech,²¹ a nelze požadovat, aby osoba

51. Můj názor je nicméně založen na předpokladu, že dotčená plnění na vstupu neztratí svůj přímý a bezprostřední vztah ke zdanitelnému plnění na výstupu v rámci hospodářské činnosti v jejím celku, od jejího zahájení až po ukončení.

52. Tento vztah se může v mnoha ohledech vytratit, pokud jsou plnění na vstupu – v tomto případě pronajaté prostory a související služby – užívány pro jiný účel, než je provoz podniku. Tak by tomu bylo, pokud by byly užívány pro soukromé účely (což by představovalo konečnou spotřebu a nevedlo k nároku na odpočet) nebo pro účely jiného podnikání (v tomto případě by nárok na odpočet byl určen okolnostmi tohoto podnikání, viz body 54 až 57 výše). Tak by tomu bylo i v případě, pokud by se

²¹ — Viz bod 26 rozsudku BLP Group uvedeného výše v poznámce 12.

jednalo o podvod nebo zneužití v souvislosti se systémem DPH jako takovým nebo jiným systémem.

v úmyslu užívat prostory pro získání příjmu poskytováním plnění, která jsou předmětem DPH, jako například podnájem, pak by daň na vstupu byla v zásadě odpočitatelná, i když by nakonec k žádnému takovému příjmu nedošlo.

53. V tomto ohledu se ukazuje jako přiměřené mít za to, obdobně jako v judikatuře týkající se výdajů během zahajování podnikání, že daňová správa může požadovat objektivní důkaz, že plnění na vstupu nebyla použita pro žádný jiný účel, než pro původní podnikání.

56. Z judikatury však jasně vyplývá, že daňová správa může požadovat objektivní důkaz, že Fini H v dobré víře zamýšlela užívat pronajaté prostory pro tento účel. Pokud nebude takový důkaz předložen, může odmítnout povolit odpočet.²² Předpokladem tedy je, aby úmysl byl jasný a přiměřeně specifický. Podle mého názoru nepostačuje pouhá ochota užívat prostory v tomto smyslu, kdyby se vyskytla příležitost.

Možný záměr zahájit novou hospodářskou činnost

54. Posledním aspektem druhé otázky vnitrostátního soudu je případná relevance úmyslu Fini H používat prostory pro jiné podnikání, které je předmětem DPH.

57. Tam, kde je takový přístup relevantní, přísluší vnitrostátnímu soudu, aby posoudil tuto skutkovou okolnost. Jelikož se však zdá, že se v projednávaném případě sama Fini H nedovolává takového přístupu, posouzení bude založeno na výše uvedených faktorech, týkajících se vztahu mezi uzavřením restaurace a pokračujícím nájmem.

55. Na takovou situaci by se vztahovala existující judikatura, jak vyplývá z rozsudků počínaje věcí Rompelman až po věc Breitsohl. Pokud by Fini H skutečně měla

22 — Viz například bod 46 rozsudku Gabalfrisa a další uvedeného výše v poznámce 4.

Závěry

58. V důsledku toho mám za to, že je třeba odpovědět na otázky předložené Højesteret takto:

„(1) Články 4 a 17 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, musí být vykládány v tom smyslu, že pokud se osoba povinná k dani smluvně zaváže k nabývání zdanitelného zboží nebo služeb – jako například nájmu obchodních prostor – pro potřeby svých plnění zdanitelných na výstupu, ale přestane poskytovat plnění zdanitelná na výstupu před uplynutím doby, na kterou se zavázala, pokračuje však v nabývání dotyčného zboží a služeb na základě tohoto závazku, je považována nadále za osobu povinnou k dani, a má tedy nárok na odpočet DPH z tohoto zboží nebo služeb po dobu trvání původního závazku za podmínky, že:

- přímý a bezprostřední vztah mezi zbožím a službami a plněními, pro jejichž potřebu byl původní závazek nabyt, není narušen jejich užíváním pro soukromé účely nebo pro účely jiné hospodářské činnosti, a
- pokračující existence tohoto přímého a bezprostředního vztahu může být na žádost daňové správy objektivně prokázána.

(2) Délka doby, na kterou byl závazek uzavřen, není v tomto ohledu v zásadě relevantní. Skutečnost, že se dotyčná osoba aktivně pokouší užívat nabyté zboží a služby pro jiný účel, než pro původní zdanitelná plnění na výstupu, je relevantní pouze tehdy, pokud může narušit přímý a bezprostřední vztah mezi těmito plněními.“