

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)
z 3. marca 2005 *

Vo veci C-32/03,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Højesteret (Dánsko) z 22. januára 2003 a doručený Súdnemu dvoru 28. januára 2003, ktorý súvisí s konaním:

I/S Fini H

proti

Skatteministeriet,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory A. Rosas, sudcovia A. Borg Barthet,
J.-P. Puissochet, J. Malenovský a U. Løhmus (spravodajca),

generálny advokát: F. G. Jacobs,
tajomník: H. von Holstein, zástupca tajomníka,

* Jazyk konania: dánčina.

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 15. septembra 2004,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- I/S Fini H, v zastúpení: S. Halling-Overgaard a M. Krarup, advokaterne,
- Skatteministeriet, v zastúpení: P. Biering, splnomocnený zástupca,
- dánska vláda, v zastúpení: J. Molde a P. Biering, splnomocnení zástupcovia,
- Komisia Európskych spoločenských, v zastúpení: E. Traversa a T. Fich, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 28. októbra 2004,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 4 ods. 1 až 3 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov

členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995 (Ú. v. ES L 102, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274, ďalej len „šiesta smernica“).

- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi komanditnou spoločnosťou I/S Fini H (ďalej len „Fini H“) a Skatteministeriet (ministerstvo pre správu daní). Toto ministerstvo požaduje od uvedenej spoločnosti vrátenie sumy nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), ktorá bola tejto spoločnosti vyplatená počas obdobia od 1. októbra 1993 do 31. marca 1998. Okrem toho odmieta uhradiť v prospech Fini H nadmerný odpočet DPH za obdobie od 1. apríla 1998 do 30. septembra 1998.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

- 3 Podľa štvrtého odôvodnenia šiestej smernice je jej účelom najmä zabezpečiť, aby spoločný systém daní z obratu nebol diskriminačný.
- 4 Článok 4 šiestej smernice stanovuje:

„1. Pojem ‚osoba podliehajúca dani [platiteľ dane — *neoficiálny preklad*]‘ predstavuje osobu, ktorá nezávisle na ľubovoľnom mieste vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v odseku 2, odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti.

2. Hospodárske činnosti spomínané v odseku 1 predstavujú všetky činnosti výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby, vrátane banských a poľnohospodárskych činností a činností jednotlivých profesií. Aj využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely nadobúdania zisku z nich na nepretržitom základe [dosiahnutia príjmu z nich majúceho sústavnú povahu — *neoficiálny preklad*] sa bude tiež považovať za hospodársku činnosť.

3. Členské štáty môžu považovať za osobu podliehajúcu dani [platiteľa dane — *neoficiálny preklad*] kohokoľvek, kto na príležitostnom základe realizuje plnenia týkajúce sa činností uvedených v odseku 2... .

...“

5 Článok 17 ods. 2 šiestej smernice znie takto:

„Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení, daňovník [platiteľ dane — *neoficiálny preklad*] má právo odpočítať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

- a) daň z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný daňovník [platiteľ dane — *neoficiálny preklad*];

...“

Vnútroštátna právna úprava

- 6 Paragraf 3 momsloven (zákon o DPH), ktorý bol vyhlásený v úplnom znení pod č. 804 zo 16. augusta 2000, ďalej len „zákon o DPH“, znie takto:

„Za platiteľov dane sa považujú fyzické alebo právnické osoby, ktoré nezávisle vykonávajú hospodársku činnosť.“

- 7 Právo odpočítať DPH z výdavkov súvisiacich s nezávisle vykonávanou hospodárskou činnosťou je uvedené v § 37 zákona o DPH.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

- 8 Fini H je komanditnou spoločnosťou, ktorá vznikla roku 1989 a ktorej predmetom podnikania bola reštauračná činnosť. Na výkon tohto predmetu podnikania si od 20. mája 1988 prenajala priestory. Od zmluvy o nájme, uzavretej na obdobie desiatich rokov, bolo možné odstúpiť alebo ju vypovedať až s účinnosťou od 30. septembra 1998.
- 9 Fini H ukončila svoju reštauračnú činnosť na konci roka 1993 a priestory ďalej nevyužívala. Snažila sa ukončiť nájom, s čím však prenajímateľ nesúhlasil s odvolaním sa na neexistenciu doložky o predčasnej výpovedi alebo odstúpení v zmluve. Fini H okrem toho nenašla právneho nástupcu do svojho nájomného vzťahu, ktorý sa tak skončil až k v čase dohodnutom v zmluve.

- 10 Od konca roku 1993 až do 30. septembra 1998 Fini H zostala registrovaná pre DPH, hoci už nevykonávala reštauračnú činnosť. Pokračovala teda v uplatňovaní svojho práva na odpočet dane zaplatenej na vstupe z výdavkov spojených s predmetným prenájmom, a to tak nájomného, ako aj výdavkov na kúrenie, elektrickú energiu a telefón. Keďže reštaurácia už nefungovala a teda neexistovala žiadna daň na výstupe, ktorú by bolo možné priznať, viedlo to k čistým platbám v prospech Fini H.
- 11 V septembri 1998 told-og skatterregionen (miestny správca dane, ďalej len „správca“) požiadal o vrátenie súm, ktoré boli vyplatené Fini H ako nadmerný odpočet DPH medzi mesiacmi október 1993 a marec 1998. Rozhodol tiež, že sumy DPH ešte nevyplatené za obdobie od 1. apríla 1998 do 30. septembra 1998 nebudú vyplatené. Správca v tomto ohľade tvrdil, že Fini H už od tretieho štvrtého roka 1993 nevykonáva žiadnu činnosť podliehajúcu DPH.
- 12 Toto stanovisko potvrdil aj Landsskatteretten (najvyšší správny orgán v daňových veciach). Landsskatteretten zastával názor, že Fini H po ukončení reštauračnej činnosti nevykonávala hospodársku činnosť v zmysle § 3 zákona o DPH. Predmetná nájomná zmluva nemohla sama osebe zakladať povinnosť platby DPH v zmysle toho istého § 3. Landsskatteretten dodal, že okolnosť, že priestory boli počas určitého obdobia používané na hospodárske účely vo forme reštauračnej činnosti, nemôže odôvodniť postavenie Fini H ako platiteľa DPH podľa tohto § 3 po ukončení tejto činnosti.
- 13 Fini H teda podal opravný prostriedok proti rozhodnutiu Landsskatteretten pred Vestre Landsret (Dánsko), ktorý ho zamietol rozsudkom z 29. augusta 2001. Tento súd zastával názor, že právo na odpočet dane na vstupe predpokladá, že zdaniteľné výdavky sa vzťahujú na nezávisle vykonávanú hospodársku činnosť v zmysle § 3

zákona o DPH. Rozhodol, že výdavky na nájomné a úhrady za služby spojené s nájomom za obdobie po ukončení reštauračnej činnosti Fini H, ktoré nemožno pripísať činnostiam obvyklej likvidácie, nemožno považovať za prevádzkové výdavky súvisiace s nezávisle vykonávanou činnosťou v zmysle predmetného § 3 zákona o DPH.

- 14 Fini H podal proti tomuto rozsudku Vestre Landsret odvolanie na Højesteret.
- 15 Za týchto okolností Højesteret rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Možno považovať osobu za nezávisle vykonávajúcu hospodársku činnosť v zmysle článku 4 ods. 1 až 3 šiestej smernice o DPH v situácii, keď pôvodne uzavrela nájomnú zmluvu pri výkone nezávislej hospodárskej činnosti, ktorú ku dnešnému dňu nevykonáva, aj keď nájomná zmluva trvá po určitú dobu z dôvodu doložky o nemožnosti výpovede a bez toho, aby po skutočnom ukončení činnosti boli uskutočňované zdaniteľné plnenia založené na nájme na účel dosiahnutia príjmu z neho majúceho sústavnú povahu?

2. Bola by odpoveď na prvú otázku odlišná, pokiaľ by sa táto osoba aktívne snažila počas zostávajúcej doby, v ktorej nemôže vypovedať nájom, využívať nájom priestorov na uskutočňovanie zdaniteľných plnení na účel dosiahnutia príjmu z neho majúceho sústavnú povahu, alebo postúpiť nájom? Má v tomto ohľade význam doba trvania nemožnosti výpovede alebo jej zostávajúca časť?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

- 16 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 4 ods. 1 až 3 šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že sa osoba, ktorá ukončila svoju obchodnú činnosť, ale ktorá pokračuje v platení nájmu a úhrad za služby spojené s nájmom priestorov slúžiacich pre túto činnosť z dôvodu, že nájomná zmluva obsahuje doložku o nemožnosti výpovede, považuje za platiteľa dane a môže následne odpočítať DPH z takto zaplatených súm.
- 17 Fini H tvrdí, že zakladá svoje právo na odpočet na skutočnosti, že nájomná zmluva bola uzavretá na účely začatia alebo uskutočňovania hospodárskej činnosti. Ak by jej nebolo priznané právo na odpočet DPH, musela by znášať DPH z tovarov a služieb nadobudnuté na účely obchodnej činnosti.
- 18 Podľa dánskej vlády a Komisie Európskych spoločenstiev, keď už platiteľ dane nevykonáva hospodársku činnosť, právo na odpočet zaniká súčasne s ukončením hospodárskej činnosti alebo v primerane krátkom čase po ňom. Platiteľ dane totiž nemôže požívať časovo neobmedzené právo na odpočet z dôvodu, že v minulosti vykonával hospodársku činnosť.
- 19 V tomto ohľade je potrebné na úvod pripomenúť, že podľa znenia článku 4 ods. 1 šiestej smernice, je pojem platiteľa dane definovaný vo vzťahu k pojmu hospodárskej činnosti. Je to totiž existencia tejto činnosti, ktorá odôvodňuje postavenie platiteľa dane, ktorému šiesta smernica priznáva právo na odpočet.

- 20 Tento článok 4 uvádza vo svojom odseku 2, čo treba rozumieť „hospodárskymi činnosťami“. Týmto sú najmä všetky činnosti výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby, vrátane banských a poľnohospodárskych činností a činností jednotlivých profesií. Pojem „všetky činnosti“ obsiahnutý v tomto ustanovení naznačuje, že dotknutá hospodárska činnosť môže pozostávať z viacerých po sebe nasledujúcich činností.
- 21 Z judikatúry rovnako vyplýva, že pojem hospodárskej činnosti v zmysle šiestej smernice nepozostáva nevyhnutne z jediného konania, ale môže pozostávať zo série po sebe nasledujúcich konaní (pozri najmä rozsudok zo 14. februára 1985, Rompelman, 268/83, Zb. s. 655, bod 22).
- 22 Aj prípravné činnosti sa musia považovať za hospodárske činnosti v zmysle šiestej smernice. Každý, kto vykonáva prípravné činnosti, musí byť následne považovaný za platiteľa dane v zmysle článku 4 tejto smernice a zároveň má právo na odpočet (rozsudky Rompelman, už citovaný, bod 23, a z 29. februára 1996, INZO, C-110/94, Zb. s. I-857, bod 18). Toto právo na odpočet zostáva zachované aj v prípade, keď sa neskôr rozhodlo, s prihliadnutím na výsledky štúdie o ekonomickej výnosnosti, nepristúpiť k operačnej fáze a zrušiť spoločnosť s likvidáciou, takže zamýšľaná hospodárska činnosť nevedla k zdaniteľným plneniam (rozsudok INZO, už citovaný, bod 20).
- 23 Pokiaľ ide o prevod všetkého majetku, Súdny dvor uznal, že pokiaľ platiteľ dane po využití služieb poskytnutých na účely vykonávania činnosti už túto činnosť nevykonáva, výdavky na tieto služby sa musia považovať za výdavky neoddeliteľné od celej hospodárskej činnosti jej podniku pred prevodom a že právo na odpočet jej musí byť priznané. Akýkoľvek iný výklad by viedol k svojvoľnému rozlišovaniu medzi výdavkami vynaloženými pre potreby podniku pred jeho skutočným prevádzkovaním na jednej strane a na druhej strane výdavkami vynaloženými na ukončenie tohto

prevádzkovania (pozri rozsudky z 22. februára 2001, *Abbey National*, C-408/98, Zb. s. I-1361, bod 35, a z 29. apríla 2004, *Faxworld*, C-137/02, Zb. s. I-5547, bod 39).

- 24 Rovnaké úvahy vedú k záveru, že plnenia, akými sú platby, v ktorých Fini H musela pokračovať počas obdobia ukončovania reštauračnej činnosti, sa majú považovať za súčasť hospodárskej činnosti v zmysle článku 4 šiestej smernice.
- 25 Takýto výklad je odôvodnený režimom odpočtov, o ktorom Súdny dvor opakovane rozhodol, že jeho účelom je úplne zbaviť podnikateľa bremena splatnej alebo zaplatenej DPH pri výkone všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zaručuje úplnú neutralitu pokiaľ ide o daňové bremeno všetkých hospodárskych činností, bez ohľadu na ich účel alebo výsledky, pod podmienkou, že tieto činnosti samotné v zásade podliehajú DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky *Rompelman*, už citovaný, bod 19 z 15. januára 1998, *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, Zb. s. I-1, bod 15; z 21. marca 2000, *Gabalfriša a i.*, C-110/98 až C-147/98, Zb. s. I-1577, bod 44; z 8. júna 2000, *Midland Bank*, C-98/98, Zb. s. I-4177, bod 19, a *Abbey National*, už citovaný, bod 24).
- 26 Predsa sa však na priznanie práva na odpočet DPH na vstupe platiteľovi dane a na určenie rozsahu tohto práva vyžaduje priama a bezprostredná súvislosť medzi určitým plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe (rozsudok *Midland Bank*, už citovaný, bod 24).
- 27 Vo veci samej je potrebné konštatovať, že povinnosť Fini H pokračovať v platení nájomného za obchodné priestory a úhrad za služby spojené s nájmom

v nehnuteľnosti prenajatej na účel vykonávania reštauračnej činnosti až do riadneho ukončenia nájomnej zmluvy z dôvodu, že táto obsahuje doložku o nemožnosti výpovede, môže byť v zásade považovaná za priamo a bezprostredne súvisiacu s reštauračnou činnosťou.

- 28 Kedže nájomná zmluva bola zo strany Fini H uzavretá s cieľom disponovať miestnosťami potrebnými na výkon reštauračnej činnosti a so zreteľom na skutočnosť, že miestnosti boli skutočne určené na túto činnosť, je potrebné pripustiť, že povinnosť pokračovať v platení nájomného a úhrad za služby spojené s nájmom, ktorú mala táto spoločnosť po ukončení činnosti, vyplýva priamo z výkonu tejto činnosti.
- 29 Za týchto okolností trvanie povinnosti platiť nájomné a úhrady za služby spojené s nájmom je pre existenciu hospodárskej činnosti v zmysle článku 4 ods. 1 šiestej smernice bezvýznamné, pokiaľ je tento časový úsek jednoznačne nevyhnutný na ukončenie likvidácie.
- 30 Z toho vyplýva, že pokiaľ ide o platby nájomného a úhrad za služby súvisiace s nájmom miestností predtým určených na výkon reštauračnej činnosti, ktoré boli vykonané počas obdobia, keď reštaurácia nebola prevádzkovaná, teda od októbra 1993 do septembra 1998, musí mať platiteľ dane možnosť využívať výhody práva na odpočet DPH z rovnakého dôvodu ako počas obdobia od začatia reštauračnej činnosti až do dátumu jej ukončenia, pretože počas celého trvania nájmu miestnosti priamo a bezprostredne súviseli s hospodárskou činnosťou tohto platiteľa dane.
- 31 Právo na odpočet DPH z dôvodu vstupu podniku do likvidácie tak musí byť priznané v rozsahu, v akom jej vykonávanie nevedie k podvodu alebo zneužívaniu.

- 32 V tomto ohľade už Súdny dvor vyslovil záver, že subjekty podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať právnych noriem Spoločenstva (pozri najmä rozsudky z 12. mája 1998, Kefalas a i., C-367/96, Zb. s. I-2843, bod 20, a z 23. marca 2000, Diamantis, C-373/97, Zb. s. I-1705, bod 33). To by bol prípad, ak by Fini H, uplatňovala právo na odpočet DPH z platieb nájomného a úhrad za služby spojené s nájmom za obdobie po ukončení reštauračnej činnosti, pričom by pokračovala vo využívaní miestností predtým určených na reštauráciu na čisto súkromné účely.
- 33 Pokiaľ by správca dane dospel ku zisteniu, že právo na odpočet bolo vykonávané podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom, bol by oprávnený požadovať so spätnou účinnosťou zaplatenie odpočítaných súm (pozri najmä už citované rozsudky Rompelman, bod 24; INZO, bod 24, a Gabalfrisa a i., bod 46).
- 34 V každom prípade je na vnútroštátnom sudcovi, aby odmietol priznanie práva na odpočet, pokiaľ je s ohľadom na objektívne dôkazy preukázané, že je právo uplatňované podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom.
- 35 V dôsledku toho je potrebné na prvú otázku odpovedať, že článok 4 ods. 1 až 3 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že osoba, ktorá ukončila obchodnú činnosť, ale ktorá pokračuje v platení nájomného a úhrad za služby spojené s nájmom, ktorý slúžil na túto činnosť z dôvodu, že nájomná zmluva obsahuje doložku o nemožnosti výpovede, sa považuje za platiteľa dane v zmysle tohto článku a môže si odpočítať DPH zo súm už zaplatených, pokiaľ existuje priama a bezprostredná súvislosť medzi vykonanými úhradami a obchodnou činnosťou a ak je preukázaná neexistuje podvodného alebo zneužívajúceho úmyslu.

O druhej otázke

- 36 So zreteľom na odpoveď na prvú otázku je druhá otázka bezpredmetná.

O trovách

- 37 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

Článok 4 ods. 1 až 3 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, sa má vykladať v tom zmysle, že osoba, ktorá ukončila obchodnú činnosť, ale ktorá pokračuje v platení nájomného a úhrad za služby spojené s nájmom, ktorý slúžil na túto činnosť z dôvodu, že nájomná zmluva obsahuje doložku o nemožnosti výpovede, sa považuje za platiteľa dane v zmysle tohto článku a môže si odpočítať DPH zo súm už zaplatených, pokiaľ existuje priama a bezprostredná súvislosť medzi vykonanými úhradami a obchodnou činnosťou a ak je preukázaná neexistencia podvodného alebo zneužívajúceho úmyslu.

Podpisy