

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

F. G. JACOBSA,

predstavljeni 28. oktobra 2004¹

1. Predlog za sprejetje predhodne odločbe danskega Højesteret (Vrhovno sodišče) se nanaša na okoliščine, v katerih je mogoče osebo, ki ima v najemu prostore, v katerih je predhodno opravljala gospodarsko dejavnost, pa je dejavnost nehala opravljati, zaradi nadaljevanja najemnega razmerja še naprej šteti kot davčnega zavezanca za namene DDV, tako da je v tej vlogi upravičena do odbitka vstopnega davka od stroškov, ki se nanašajo na te prostore.

na število transakcij, ki so se v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravile pred fazo, v kateri se davek obračuna.

Pri vsaki transakciji se davek na dodano vrednost, obračunan od cene blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali storitve, obračuna po odbitku zneska davka na dodano vrednost, ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente.“

Pravno ozadje

2. Bistvo sistema DDV je določeno v členu 2 Prve direktive o DDV:²

„Načelo skupnega sistema davka na dodano vrednost zajema uporabo splošnega davka na potrošnjo blaga in storitev, ki je povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede

3. Po členu 2 Šeste direktive o DDV³ je dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo, predmet davka na dodano vrednost.

4. Davčni zavezanec je v členu 4(1) opredeljen kot oseba, ki opravlja katero koli gospodarsko dejavnost, ne glede na namen

1 — Jezik izvornika: angleščina.

2 — Prva direktiva Sveta 67/227/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (UL L, angleška posebna izdaja 1967, str. 14, v nadaljevanju: Prva direktiva).

3 — Šesta direktiva 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, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

ali rezultat te dejavnosti. Po členu 4(2) so gospodarske dejavnosti „vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi in dejavnostmi samostojnih poklicev“, kot tudi „izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka iz te lastnine“. Člen 4(3) določa, da „lahko države članice štejejo za davčnega zavezanca tudi vsakogar, ki občasno opravi transakcijo v zvezi z dejavnostmi iz odstavka 2“.

5. Bistvo pravice do odbitka je določeno v členu 17 Šeste direktive. Člen 17(2) določa: „Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti od davka, ki ga je dolžan plačati: (a) davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan plačati ali ki ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec...“. V skladu s členom 17(1) nastane pravica do odbitka v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.

6. Sodišče je pogosto presojalo vprašanja v zvezi z uporabo obdavčenega vstopnega blaga in storitev „za namen“ obdavčljivih

izstopnih transakcij in tako tudi okoliščine, v katerih nastane ali ne nastane pravica do odbitka po členu 17(2) Šeste direktive.

7. Za dano zadevo je pomembna sodna praksa,⁴ po kateri se, kadarkoli ima neka oseba namen, podprt z objektivnimi dokazi, da bo začela opravljati gospodarsko dejavnost in v ta namen pridobi začetne obdavčene dobave, tako osebo šteje kot davčnega zavezanca v tem položaju in kot osebo, ki ima pravico, da takoj odšteje DDV od nabav za namene svojih nameravanih obdavčljivih transakcij, ne da bi morala čakati na dejanski začetek poslovanja in tako celo, če se to dejansko sploh ne začne.

8. Sodišče do zdaj še ni odločalo o „zrcalni“ situaciji, v kateri davčni zavezanec preneha opravljati gospodarsko dejavnost, hkrati pa še nadalje pridobiva obdavčljive nabave, povezane z obveznostmi, ki jih je prevzel za namene te dejavnosti.

9. Vendar pa je odločilo, da vsaj v primerih, ko se gospodarska enota, ki opravlja obdavčljive transakcije, prenese kot delujoče po-

4 — Sodbe z dne 14. februarja 1985 v zadevi Rompelman proti Minister van Financiën (268/83, Recueil, str. 655), z dne 29. februarja 1996 v zadevi Inzo (C-110/94, Recueil, str. I-857), z dne 15. januarja 1998 v zadevi Belgische Staat proti Ghent Coal Terminal (C-37/95, Recueil, str. I-1), z dne 21. marca 2000 v združenih zadevah Gabalfrisa in drugi (od C-110/98 do C-147/98, Recueil, str. I-1577), z dne 8. junija 2000 v zadevi Schloßstraße (C-396/98, Recueil, str. I-4279), in z dne 8. junija 2000 v zadevi Breitsohl (C-400/98, Recueil, str. I-4321).

djetje, kakršni koli stroški, ki nastanejo prenosniku v zvezi s storitvami, pridobljenimi zaradi izvedbe prenosa, predstavljajo stroške poslovanja pred prenosom, tako da je DDV od teh storitev načeloma mogoče odbiti od njegovega izstopnega davka.⁵

restavracije, pri čemer je dejavnost potekala v najetih prostorih. Desetletna najemna pogodba je bila sklenjena do julija 1998 brez možnosti odpovedi s katere koli strani, po tem datumu pa bi jo lahko pisno odpovedala katera koli stranka. Restavracijo so zaprli julija 1993 in prostori po tem niso bili v uporabi.

10. Na Danskem je v relevantni različici člena 3 momslov (zakon o DDV)⁶ „davčni zavezanec“ opredeljen kot „vsaka pravna ali fizična oseba, ki neodvisno opravlja gospodarsko dejavnost“.

11. Praksa danskih davčnih organov je opredeljena v momsvejledning (smernice za uporabo DDV) iz leta 2001. Navedeno je, da izhajajo primeri, v katerih davčni organ šteje, da pravna ali fizična oseba neodvisno opravlja gospodarsko dejavnost, iz sodne prakse Sodišča Evropskih skupnosti.

13. Zdi se, da je Fini H kljub pogodbenim določilom želel odpovedati najemno pogodbo, vendar se najemodajalec s tem ni strinjal, edini drugi najemniki, ki jih je bilo moč najti, pa niso bili pripravljene plačati enake najemnine ali sprejeti pogojev družbe Fini H za prevzem vgrajenih naprav in inventarja. Najemodajalec bi bil sprejel drugega najemnika, če bi bil Fini H plačal razliko med najemninama. Fini H tega ni hotel storiti in je tako dejansko ostal najemnik do poteka najemne pogodbe.

Dejansko stanje, postopek in pojasnila

12. I/S Fini H (v nadaljevanju: Fini H) je družba, ustanovljena z namenom vodenja

14. Po zaprtju restavracije sta oba partnerja nadaljevala s svojim siceršnjim poslovanjem, družba kot taka pa je ostala registrirana za namene DDV in je predložila obračune z izkazanimi odbitki vstopnega davka od najemnine, stroškov ogrevanja, elektrike in stacionarnega telefona, kar vse se je v zvezi s prostori plačevalo. Ker ni bilo nobenih prodaj in izstopnega davka iz njih, je to imelo za posledico neto plačila Fini H.

⁵ — Glej sodbi z dne 22. februarja 2001 v zadevi Abbey National (C-408/98, Recueil, str. I-1361, zlasti točko 35 in naslednje) in z dne 29. aprila 2004 v zadevi Faxworld (C-137/02, Recueil, str. I-5547, točka 39).

⁶ — Na novo objavljen v št. 804 z dne 16. avgusta 2000.

15. Septembra 1998 je območni davčni organ odločil, da je treba zneske, izplačane od oktobra 1993, vrniti in da ne bo opravljeno izplačilo za obdobje od aprila do septembra 1998. Odločitev je bila sprejeta, ker Fini H ni opravljal nobene dejavnosti, ki bi zajemala obdavčeno dobavo blaga in storitev v smislu momslov – pogoj za odbitek vstopnega davka – vse od tretjega četrtertletja 1993. Novembra 1999 je državni davčni organ potrdil to odločbo, februarja 2000 pa je Fini H to odločbo izpodbijal pred Vestre Landsret (Zahodno okrožno sodišče).

16. Avgusta 2001 je sodišče potrdilo odločbo, upoštevajoč, da stroškov za najem po zaključku poslovanja, ki niso prispevali k normalnemu razvoju poslovanja, ampak so temeljili zgolj na klavzuli o neodpovedljivosti najemne pogodbe, ni mogoče šteti kot stroške iz poslovanja, povezane z neodvisno dejavnostjo za namene člena 3 momslov, in da se ne more šteti, da je Fini H ravnal v dobri veri, s tem ko je ostal registriran za namene DDV.

17. Na to sodbo je bila podana pritožba na Højesteret, ki je vložilo predlog za

sprejetje predhodne odločbe o teh vprašanjih:

„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, aktivno poskušala 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, kakor koli vpliva na odgovor na vprašanje 1?“

18. Fini H, danska vlada in Komisija so predložili pisna stališča, vsi pa so tudi ustno predstavili stališča na obravnavi 15. septembra 2004. Fini H je menil, da je upravičen do

odbitka, medtem ko sta danska vlada in Komisija menila, da ni.

19. Fini H v bistvu zatrjuje, da njegova pravica do odbitka izhaja iz dejstva, da je bila najemna pogodba sklenjena z namenom začetka oziroma vodenja gospodarske dejavnosti. Navaja sodbe v zadevah Rempelman, INZO in Breitsohl,⁷ pri čemer se naslanja zlasti na navedbe sodišča o načelih davčne nevtralnosti in pravne varnosti. Če ne bi bil upravičen do odbitka, bi bil obremenjen z vstopnim DDV od nabav, pridobljenih za namen poslovanja, ki ustvarja obdavčljive izstopne dobave, in bi obveznosti, ki jih je prevzel med poslovanjem, spremenile svojo naravo zaradi poznejših spremenjenih okoliščin. Na obravnavi je Fini H poudarjal, da je bila dolžina obdobja, ko pogodbe ni bilo mogoče odpovedati, v gospodarstvu povsem običajna.

20. Danska vlada posebej poudarja besedilo iz člena 4(2) Šeste direktive „z namenom trajnega doseganja dohodka“. Ko davčni zavezanec premoženja ne izkorišča več v ta namen, pravica do odbitka preneha istočasno kot gospodarska dejavnost ali v razumno kratkem roku po tem; oseba ne more uživati neomejene pravice na podlagi dejstva, da je predhodno opravljala tako dejavnost. Ob koncu te dejavnosti mora premoženje odtujiti ali pa ga drugače uporabiti za namen pridobivanja dohodka. V danem primeru ni

bilo prizadevanja za uporabo prostorov oziroma najema v te namene. Naknadni stroški niso bili povezani z začetkom dejavnosti, njenim opravljanjem ali prenehanjem. Priznanje pravice do odbitka bi v takih okoliščinah nasprotovalo načelu davčne nevtralnosti, ker se DDV ne prevali na končnega potrošnika. Zavrnitev pravice pa je skladna s pravno varnostjo, saj temelji na objektivnih, določljivih kriterijih. Sodna praksa, na katero se sklicuje Fini H, se nanaša na drugačno situacijo in je ni mogoče neposredno uporabiti. Iz drugih sodb⁸ pa jasno izhaja, da posest najetih prostorov sama po sebi ne more predstavljati gospodarske dejavnosti

21. Komisija najprej ugotavlja, da sodna praksa sodišča od zadeve Rempelman do Brietsohl⁹ potrjuje, da lahko davčni organ zahteva objektivne dokaze v potrditev izražene namere neke osebe, da bo opravljala gospodarsko dejavnost, ki bo imela za posledico obdavčljive transakcije, in da lahko ob odsotnosti takih dokazov zavrne pravico do odbitka. Drugič, določene transakcije, ki se nanašajo na primer na prenehanje poslovanja, se bodo štete „za namene“ obdavčljivih dobav tudi po prenehanju opravljanja gospodarske dejavnosti. V dani zadevi mora nacionalno sodišče oceniti, ali so transakcije izkazovale namen opravljanja dejavnosti oziroma ali so neposredno in nujno povezane s prenehanjem poslovanja. Golo nadaljevanje

8 — Sodbi z dne 20. junija 1991 v zadevi Polysar Investments Netherlands (C-60/90, Recueil, str. I-3111) in z dne 6. februarja 1997 v zadevi Harnas & Helm (C-80/95, Recueil, str. I-745) ter sklep z dne 12. julija 2001 v zadevi Welthgrove (C-102/00, Recueil, str. I-5679).

9 — Navedene v točki 4. Komisija se sklicuje zlasti na točko 39 sodbe Breitsohl.

7 — Navedene v točki 4.

pogodbene obveznosti v obliki najema pač ne more kazati na namen izvajanja gospodarske dejavnosti. Če je Fini H dejansko skušal uporabiti najem za namen pridobivanja dohodka – kar je spet okoliščina, ki jo mora ugotoviti nacionalno sodišče –, je mogoče opravljene dobave pripisati tej novi ali bodoči gospodarski dejavnosti, ne pa prejšnjemu vodenju restavracije.

Presoja

Splošne ugotovitve

22. Ob normalnem poslovanju, ko podjetje opravlja vstopne nabave in izstopne dobave, ki so oboje predmet DDV, davčni zavezanec zasleduje ustvarjanje tekočega dobička, tako da je vrednost izstopnega davka načeloma večja od vrednosti vstopnega davka. Zato davčni zavezanec v rednih časovnih presledkih davčnemu organu plačuje razliko med obema, torej znesek izstopnega davka, ki ga je prejel od svojih strank po odbitku vstopnega davka od nabav, ki jih uporablja za namen svojih izstopnih transakcij.¹⁰

10 — Situacija je bolj zapletena, kadar so nekatere transakcije obdavčljive, druge pa so iz obdavčenja izvzete, tako da je treba uporabiti sorazmeren odbitek. V danem primeru sicer nič ne kaže na to, da bi bil Fini H udeležen v kakršnem koli poslovanju, ki ne bi bilo predmet DDV.

23. Vendar pa je to poenostavljen potek, od katerega se lahko posamezni primeri v praksi razlikujejo.

24. Prvič, čeprav se sme vstopni davek odbiti le, če so z njim obremenjeni proizvodi, uporabljeni za namen obdavčljivih izstopnih transakcij, in čeprav je v tem smislu pogosto uporabljena metafora o verigi transakcij, odbitek ni odvisen od zaključka časovnega zaporedja medsebojno povezanih vstopnih in izstopnih transakcij.

25. Tako je mogoče vstopni davek odbiti takoj, ko nastane obveznost za njegov obračun, in ni treba čakati, da je opravljena izstopna transakcija, za katero je bila uporabljena vstopna nabava.¹¹ Bistveno je, ali je ta vstopna nabava stroškovna komponenta obdavčljive izstopne dobave in ali torej obstaja neposredna in takojšnja povezava s tako transakcijo.¹²

11 — Člen 17(1) Šeste direktive.

12 — Glej na primer sodbi z dne 6. aprila 1995 v zadevi BLP Group (C-4/94, Recueil, str. I-983, točka 19) in z dne 8. junija 2000 v zadevi Midland Bank (C-98/98, Recueil, str. I-4177, točka 20 in naslednje).

26. Drugič, splošne obratovalne stroške podjetja, ki ustvarja obdavčljive dobave, je treba, čeprav jih ni mogoče pripisati točno določenim dobavam, načeloma šteti za stroškovne komponente kot take, če obstaja neposredna in takojšnja povezava s poslovanjem kot celoto.¹³

27. Tretjič, ne le, da je vstopni DDV mogoče odbiti tako pri specifičnih dobavah kot pri splošnih obratovalnih stroških, preden so opravljene kakršne koli obdavčljive izstopne transakcije (na primer ob začetku poslovanja), pač pa se pravica do odbitka ne izgubi niti v primeru, če predvidena gospodarska dejavnost ne pripelje do obdavčljivih transakcij ali če davčni zavezanec ni mogel uporabiti nabavljenega blaga ali storitev zaradi okoliščin, na katere sam ni mogel vplivati. Vendar pa se v takih primerih zahteva, da je moral imeti pristen namen (podprt z objektivnimi dokazi, ki jih lahko davčni organ vsekakor zahteva), da bo opravljal take transakcije in da so stroški nastali v ta namen.¹⁴

28. Četrto, pravica do odbitka se zadrži celo v primeru, ko davčni zavezanec po pridobitvi vstopnih nabav ne opravlja več izstopnih

transakcij, kot na primer glede stroškov, nastalih z namenom zaključka poslovanja.

29. Sodišče je odločilo, da to načeloma velja v primeru stroškov, nastalih z namenom prenosa vseh ali dela sredstev podjetja na drugega davčnega zavezanca.¹⁵ Čeprav je bila taka odločitev sprejeta v posebnem smislu člena 5(8) Šeste direktive, po katerem je mogoče šteti, da v takih okoliščinah ni prišlo do nikakršne dobave, pa mora obveljati enaka interpretacija, kadar davčni zavezanec preneha poslovati tudi v drugih okoliščinah. Kot je sodišče navedlo v zadevi *Abbey National*:¹⁶

„Vsaka drugačna razlaga člena 17 Šeste direktive bi nasprotovala načelu, da mora biti sistem DDV popolnoma nevtralen glede davčnega bremena na vse gospodarske dejavnosti podjetja, če so same predmet DDV, in bi gospodarski subjekt podredila plačilu DDV v zvezi z njegovo gospodarsko dejavnostjo, ne da bi mu dala možnost odbitka (v ta namen glej zadevo *Gabalfriša*, točka 45). Prišlo bi torej do arbitrarnega razlikovanja med izdatki, ki nastanejo za potrebe poslovanja, preden se to začne dejansko opravljati, in med poslovanjem, na eni strani, in izdatki, ki nastanejo z namenom prenehanja poslovanja, na drugi strani.“

13 — Glej na primer sodbo z dne 27. septembra 2001 v zadevi *CIBO Participations* (C-16/00, Recueil, str. I-6663, točka 35).

14 — Glej na primer v opombi 4 navedene sodbe in točko 22 v opombi 12 navedene sodbe *Midland Bank*.

15 — Glej sodbi *Abbey National* in *Faxworld*, navedeni v opombi 5.
16 — V točki 35 sodbe.

30. Končno lahko v določenih okoliščinah vstopni DDV preseže znesek izstopnega davka, kar ima za posledico plačilo davčnega organa davčnemu zavezancu. Tak izid je mogoč, če podjetje ne doseže dobička ali če celo sploh ne ustvari kakršnih koli obdavčljivih izstopnih transakcij. To je mogoče v davčnih obdobjih, ko se poslovanje šele začneja oziroma se zaključuje in izstopnih transakcij še ni oziroma jih ni več.

med celotnim njegovim opravljanjem gospodarske dejavnosti.¹⁹ Primeri, v katerih si sme davčni zavezanec povrniti vstopni DDV, ne da bi dejansko opravil kakršne koli obdavčljive dobave, enostavno vsebujejo povračilo zneskov, ki so bili predhodno nakazani davčnemu organu v pričakovanju, da bodo transakcije, od katerih je bil davek obračunan, vodile h končni obdavčljivi dobavi končnim potrošnikom. Če to pričakovanje ni izpolnjeno in ne pride do končne porabe, potem ni osnove za obračun davka v zgodnejših fazah. Zato morajo biti nakazani zneski vrnjeni davčnemu zavezancu, ki trenutno nosi breme.

31. Takšna situacija sama po sebi nikakor ni v neskladju s skupnostnim sistemom DDV, čeprav ima za posledico neto plačila davčnemu zavezancu v zvezi z delnim ali celotnim časovnim obsegom opravljanja njegove gospodarske dejavnosti (ki to ostane ne glede na to, kakšen je njen uspeh).¹⁷

Obravnavana zadeva

33. Čeprav sta vprašanji nacionalnega sodišča oblikovani v smislu, kaj lahko predstavlja gospodarsko dejavnost v smislu člena 4 Šeste direktive, gre dejansko za vprašanje, ali je Fini H v opisanih dejanskih okoliščinah upravičen do odbitka vstopnega davka.

32. DDV je zasnovan kot splošni davek od (končne zasebne) potrošnje,¹⁸ ne kot obremenitev podjetij, ki delujejo znotraj faz, ki vodijo do te potrošnje. Sodišče je dosledno poudarjalo, da je sistem odbitkov namenjen temu, da podjetnika povsem razbremeni bremena DDV, ki je bil plačan ali plačljiv

34. Ta upravičenost ni odvisna samo od statusa Fini H kot davčnega zavezanca (ki opravlja gospodarsko dejavnost), ampak tudi

¹⁷ — Člen 4(1) Šeste direktive o DDV.

¹⁸ — Člen 2 Prve direktive o DDV, navedene v točki 2.

¹⁹ — Glej na primer točko 15 sodbe Ghent Coal Terminal, navedene v opombi 4.

od obstoja neposredne in takojšnje povezave med vstopnimi nabavami in dejanskimi ali nameravanimi izstopnimi transakcijami zadevne dejavnosti, kot to zahtevata člen 17 Direktive in sodna praksa, navedena v opombah 12 in 13.

35. Fini H je prenehal opravljati gostinsko dejavnost v zadevnih prostorih julija 1993, vendar pa je še naprej plačeval najemnino na podlagi obveznosti, ki jih je sprejel zaradi opravljanja te dejavnosti.

36. Kadar davčni zavezanec preneha opravljati gospodarsko dejavnost, se zdi jasno, da njegov status davčnega zavezanca ne more prenehati takoj po zadnji opravljeni izstopni transakciji. Neizogibno bo prišlo do poznejših stroškov – vključno s takšnimi, ki lahko izidejo iz obveznosti, ki jih ni mogoče takoj zaključiti – ki jih bo treba odšteti od končnega skupnega dobička poslovanja. Obstajati mora možnost odbitka DDV od teh stroškov, saj bodo zadevali celotno dodano vrednost med procesom delovanja podjetja kot celote, kar posledično določa celotni znesek DDV, ki ga je treba obračunati.

37. Iz zadeve Abbey National dalje izhaja,²⁰ da mora biti mogoče odbiti DDV od

stroškov, ki nastanejo v zvezi z zaključkom poslovanja, čeprav ni več nobenih obdavčljivih izstopov. Taki stroški predstavljajo del splošnih režijskih stroškov celotnega poslovanja restavracije od začetka do konca in so torej neposredno in takojšnje povezani z izstopnimi transakcijami takšnega poslovanja.

38. Stroški, ki nastanejo s prenehanjem najema poslovnega prostora, morajo soditi v to kategorijo enako kot tisti, ki so povezani z odprodajo drugih sredstev restavracije. In ker ni mogoče upravičeno pričakovati, da bo podjetje, ki je v fazi zapiranja, čez noč odtujilo svoje premoženje, je treba všteti tudi potrebne vmesne stroške, kakršna je najemnina do dokončne odpovedi najema.

39. Načeloma je torej na prvo vprašanje nacionalnega sodišča treba odgovoriti pritrdilno: v opisanih okoliščinah je mogoče za davčnega zavezanca šteti, da še vedno deluje kot tak, drugače povedano kot oseba, ki še naprej opravlja gospodarsko dejavnost za namene iz člena 4 Direktive.

20 — Glej točki 28 in 29 zgoraj.

Trajanje najemne pogodbe

40. Težava v dani zadevi, na katero se nacionalno sodišče sklicuje v svojem drugem vprašanju, izvira iz nenavadno dolgega trajanja najemne pogodbe – še približno pet let – po koncu obratovanja, ne da bi bil najem kakor koli odpravljen ali uporabljen za katero koli drugo gospodarsko dejavnost.

41. Vzrok za tako dolgo trajanje je dvojen: po eni strani najemne pogodbe ni bilo mogoče odpovedati brez najemodajalčevega soglasja, tega pa ni bilo; po drugi strani pa so bili vsi poizkusi, da bi našli drugega najemnika, podrejeni pogojem, ki jih Fini H ni sprejel.

42. Glede prve točke izhaja iz vprašanja za predhodno odločanje, da Fini H ni imel pravnega upravičenja za odpoved najemne pogodbe pred letom 1998. Najemna pogodba je bila sklenjena za namen obratovanja restavracije, torej za gospodarsko dejavnost z obdavčljivimi izstopenimi transakcijami. Če se Fini H ni mogel izogniti plačilu najemnine po zaključku poslovanja (prostori pa niso bili uporabljeni za noben drug namen), je treba to najemnino šteti kot sestavni del režijskih stroškov poslovanja kot celote. DDV, ki bremeni te stroške, mora biti torej odbiten.

43. Vendar pa se prav tako zdi, da plačilo celotne najemnine ni bilo neizogibno, saj bi vsaj del stroškov lahko prihranili s sprejemom drugega najemnika, pa čeprav pod pogoji, ki za Fini H niso bili popolnoma sprejemljivi. Ali lahko njegova zavrnitev sprejetja takih pogojev vpliva na njegovo upravičenje do odbitka?

44. Praviloma bo oseba, ki opravlja gospodarsko dejavnost, skušala to (pa naj gre za zagon, delovanje ali zaprtje podjetja) storiti kar najbolj donosno. Dejansko temelji na taki predpostavki celoten sistem davka na dodano vrednost.

45. Ob normalnem poteku poslovanja je to popolnoma logična predpostavka, ki spodbija strahove danske vlade, da bi podjetnik nekako uspel doseči refundacijo vstopnega DDV za 98 let iz stroškov najema, sklenjenega za 99 let, pri čemer bi bili najeti prostori samo eno leto uporabljeni za namen aktivnega poslovanja. Če ne gre za goljufijo, znesek odbitega vstopnega davka nikoli ne more preseči dejanskih stroškov vstopnih nabav.

46. Včasih eden ali več delov poslovanja pač ni donosnih.

47. V svojih sodbah od zadev Rompelman do Breitsohl je Sodišče priznalo, da take okoliščine načeloma ne vplivajo na pravico do odbitka vstopnega davka, kadar je začetna faza poslovanja zastala iz razlogov, na katere gospodarski subjekt sam ne more vplivati. Enako mora veljati za primer, ko pride do izgube v končni fazi ali pa nastaja izguba preko celotnega poslovanja tako, da vrednost obdavčenih vstopov presega vrednost obdavčenih izstopov.

48. Po mojem mnenju ne bi smelo biti nič drugače, če so razlogi za takšno situacijo v celoti – ali vsaj delno – izven vpliva davčnega zavezanca, če ne gre za goljufijo, zlorabo ali drugo nenamensko uporabo zadevnih vstopnih nabav.

49. Obračun davka na dodano vrednost je objektivna zadeva. Davek je obračunan od dejansko dodane vrednosti, čeprav bi bilo mogoče doseči večjo vrednost v primeru bolj sposobnega gospodarskega subjekta, kar bi imelo za posledico večje davčne prihodke. Prav tako ne sme vplivati na rezultat, če davčni zavezanec ni uspel minimizirati svoje izgube in s tem zneska vstopnega davka, ki ga mora vrniti davčni organ, bodisi med določenim davčnim obdobjem ali med celotnim poslovanjem subjekta. Zelena stopnja dobička je odvisna od mnogih dejavnikov²¹ in

od davčnega zavezanca se ne more zahtevati, da bo posloval s ciljem ustvariti kar največje prihodke od DDV ali ga kaznovati, če tega ne uspe storiti.

50. Poleg tega se je treba zavedati, da bo davčni zavezanec, razen če ima namen zlorabiti davčni sistem, načeloma skušal minimizirati lastno izgubo, tako da bo „primanjkljaj“ prihodka od DDV v okoliščinah, kakršne so podane v dani zadevi, v praksi razmeroma redek.

51. Stališče, ki ga zastopam, pa vendarle temelji na predpostavki, da vstopne dobave ne izgubijo svoje neposredne in takojšnje povezave z obdavčljivimi izstopnimi transakcijami poslovanja kot celote, od svojega začetka do konca.

52. Ta povezava se lahko pretrga na več načinov, kadar koli se vstopne dobave – v danem primeru najeti prostori in z njimi povezane storitve – uporabijo za namen, ki je drugačen od namena poslovanja. Do tega bi prišlo v primeru uporabe za privatne namene (kar bi predstavljalo končno porabo in bi ne dajalo pravice do odbitka) ali za namene nekega drugega poslovanja (v katerem bi bila pravica do odbitka določena s pogoji tega poslovanja; glej točke od 54 do 57 spodaj).

21 – Primerjaj BLP Group, navedeno v opombi 12, točko 26 sodbe.

Seveda pa bi bilo tako tudi v primeru goljufije ali zlorabe bodisi v zvezi s sistemom DDV bodisi katerim koli drugim.

za pridobivanje dohodka s transakcijami, zavezanimi DDV, na primer s podnajemom, je vstopni davek načeloma mogoče odbiti, pa čeprav v končni fazi sploh ne bi prišlo do takšnega dohodka.

53. V zvezi s tem bi bilo smiselno razmisliti o tem, po analogiji s sodno prakso o stroških, ki nastanejo med vzpostavljanjem poslovanja, da bi davčni organ lahko zahteval objektivne dokaze, da vstopne dobave niso bile uporabljene za kateri koli drug namen kot za namen prvotnega poslovanja.

56. Vendar pa iz sodne prakse jasno izhaja, da sme davčni organ zahtevati objektivne dokaze, da je Fini H nameraval najete prostore uporabljati za ta namen v dobri veri. Ob odsotnosti takšnih dokazov lahko odbitka ne dovoli.²² To pa spet predpostavlja, da mora biti namen določen in dovolj specifičen. Zgolj pripravljenost za tako uporabo prostorov – če in ko bi nastala priložnost za to – po mojem mnenju ne more zadostovati.

Mogoč namen začetka opravljanja nove gospodarske dejavnosti

54. Zadnji vidik drugega vprašanja nacionalnega sodišča je, ali bi bilo za primer pomembno, če bi Fini H nameraval uporabiti prostore za drugo dejavnost, podrejeno DDV.

57. Kadar pride v poštev tak pristop, gre za oceno dejstev, ki jo mora opraviti nacionalno sodišče. Ker pa se v danem primeru očitno tudi Fini H sam ne sklicuje na tak pristop, se bo ugotavljanje verjetno osredotočilo samo na dejavnike, ki sem jih izpostavil zgoraj v zvezi s povezavo med zaprtjem restavracije in nadaljevanjem najemne pogodbe.

55. Vsak tak primer bi pokrivala obstoječa sodna praksa Sodišča od zadev Rompelman do Breitsohl. Če bi med spornim obdobjem Fini H resnično nameraval uporabiti prostore

²² — Glej na primer točko 46 sodbe v zadevi Gabalfrisa, navedene v opombi 4.

Predlog

58. Zato menim, naj Sodišče na vprašanja, ki jih je zastavilo Højesteret, odgovori:

1. Člena 4 in 17 Šeste direktive o DDV je treba razlagati tako, da je treba v primeru, ko davčni zavezanec za namen svojih obdavčljivih izstopnih transakcij prevzame obveznosti – na primer najame poslovne prostore – da bi pridobil obdavčljive nabave blaga in storitev, vendar pa preneha opravljati obdavčljive izstopne transakcije pred iztekom obveznosti, pri čemer kljub temu še vedno nabavlja blago in storitve za izvajanje te obveznosti, za to osebo načeloma šteti, da je ohranila status davčnega zavezanca, ki deluje kot takšen in ki je zato upravičen do odbitka DDV od nabavljenega blaga in storitev med trajanjem prvotne obveznosti, če:
 - se neposredna in takojšnja povezava med dobavami in transakcijami, za namen pridobivanja katerih je bila sklenjena prvotna obveznost, ne izgubi zaradi njihove uporabe za privatne namene ali za namene druge gospodarske dejavnosti; in
 - če se da trajen obstoj neposredne in takojšnje povezave dokazati z objektivnimi dokazi, če tako zahteva davčni organ. Dolžina obdobja do poteka obveznosti v tem pogledu načeloma ni pomembna.
2. Dejstvo, da je zadevna oseba aktivno skušala uporabiti nabavljeno blago ali storitve za drug namen kot tisti, za katerega so bile prvotno nabavljene, je pomembno zgolj, kadar lahko pretrga neposredno in takojšnjo povezavo med temi transakcijami.