

62010CC0280

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

PEDRA CRUZ VILLALÓNA

přednesené dne 15. září 2011 ( 1 )

Věc C-280/10

Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wsiewicz, spółka jawna

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu [žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

podaná Naczelný Sąd Administracyjny (Polská republika)]

„Dan — Da z přidané hodnoty — Vrácení daní odvedené za plnění provedená za účelem budoucí ekonomické činnosti — Zdanitelné plnění vzniklé před založením veřejné obchodní společnosti, která vykonává ekonomickou činnost — Vydání faktur na jméno budoucí veřejné obchodní společnosti a ‚budoucích společníků‘ — Pořízení pozemků ‚budoucími společníky‘ a jejich vložení jako nepeněžního vkladu do veřejné obchodní společnosti v okamžiku založení této společnosti“

I – Úvod

1.

Naczelný Sąd Administracyjny (nejvyšší správní soud) předkládá dvě předběžné otázky týkající se rozsahu nároku na vrácení daní z přidané hodnoty za podmínek, kdy dojde k formální změně osob povinných k dani. Konkrétně se táže, zda směrnice 2006/112/ES o společném systému daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ( 2 ) umožňuje, aby osobní společnost uplatnila nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu, která byla odvedena z koupě nemovitosti, v situaci, kdy tuto koupí neprovedla uvedená osobní společnost, nýbrž osoby, které ji později založily jako společníci.

2.

Přestože měl Soudní dvůr již příležitost se vyjádřit k výkladovým otázkám týkajícím se vrácení DPH odvedené na vstupu v souvislosti se zahájením a přípravami ekonomické činnosti, v projednávané věci řešíme zcela osobitý problém existence dvou fyzických osob, které budou nadále označovány jako „budoucí společníky“. Tyto osoby z vlastního podnětu uskutečnily investice nezbytné k zahájení výrobního procesu; tento proces však neprováděly uvedené osoby, nýbrž osobní společnost tvořená výhradně právě těmito osobami. Tato zvláštní charakteristika, tedy existence „budoucích společníků“, kteří v tomto smyslu jednají již před zahájením ekonomické činnosti, na jednu stranu ztěžuje přiznání nároku společnosti na odpočet, neboť tato společnost není subjektem, který DPH odvedl. Na druhou stranu však nelze nárok na vrácení DPH odvedené na vstupu bezpodmínečně přiznat ani „budoucím společníkům“, neboť nepředstavují subjekty, které budou provádět skutečnou ekonomickou činnost, a proto ani nemohou přenést daň na další články výrobního řetězce.

3.

S ohledem na ob? tyto p?ekážky je namíst? zachovat p?i analýze p?íslušné judikatury Soudního dvora ur?itou obez?etnost a sou?asn? se vyhnout takovému výkladu sm?rnice 2006/112, který by v zájmu ur?itého formalismu nakonec zp?sobil rozpor se zásadami, jimiž se tato sm?rnice řídí.

## II – Právní rámec

### A – Unijní právo

4.

V ?látku 9 odst. 1 sm?rnice 2006/112 je osoba povinná k dani pro účely DPH definována takto:

„Osobou povinnou k dani' [se] rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli míst? vykonává samostatn? ekonomickou ?innost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této ?innosti.

„Ekonomickou ?inností' [se] rozumí veškerá ?innost výrobc?, obchodník? a osob poskytujících služby, v?etn? t?žební ?innosti, zem?d?lské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou ?innost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného p?íjmu z n?j.“

5.

Otázkou nároku na odpotet DPH na vstupu se zabývá ?lánek 167 a následující uvedené sm?rnice; pro účely tohoto řízení má význam zejména ?lánek 168, v n?mž se stanoví toto:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdan?ných pln?ní osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve ?lenském stát?, v n?mž tato pln?ní uskute?uje, odpotíst od dan?, kterou je povinna odvést, tyto ?ástky:

a)

DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto ?lenském stát? za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

b)

DPH, která je splatná p?i pln?ních považovaných za dodání zboží nebo poskytnutí služby podle ?l. 18 písm. a) a ?látku 27;

c)

DPH, která je splatná p?i po?ízeních zboží uvnit? Spole?enství podle ?l. 2 odst. 1 písm. b) bodu i);

d)

DPH, která je splatná p?i pln?ních považovaných za po?ízení zboží uvnit? Spole?enství podle ?lánek? 21 a 22;

e)

DPH, která je splatná nebo byla odvedena p?i dovozu zboží do tohoto ?lenského státu.“

6.

§ 178 směrnic 2006/112 definuje formální podmínky, za kterých lze provést odpout daní; dále pak klade na podmínku stanovenou pod písmenem a):

„při odpout daní podle § 168 písm. [a]) při dodání zboží a poskytnutí služeb musí mít fakturu vystavenou v souladu s § 220 až 236 a § 238, 239 a 240.“

B – Vnitrostátní právo

7.

Ustanovení § 15 odst. 1 zákona o dani ze zboží a služeb ze dne 11. března 2004 (Dz. U. č. 54, částka 535, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „zákon o DPH“) zní:

„Osobami povinnými k dani jsou právnické osoby, organizační jednotky bez právní subjektivity a fyzické osoby, které samostatně vykonávají ekonomickou činnost ve smyslu odstavce 2, bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.“

8.

V § 15 odst. 2 zákona o DPH se pojem „ekonomická činnost“ pro účely DPH definuje takto:

„Ekonomickou činností se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně osob, které se zabývají těžbou nerostných surovin, a zemědělců, jakož i osob samostatně výdělečně činných, a to i tehdy, pokud jsou plnění provedena jednorázově za okolností, jež u takového jednorázového plnění umožňují předpokládat úmysl tato plnění provádět opakovaně. Ekonomickou činností se rozumí také plnění, která spoívají v soustavném užívání zboží či nehmotných statků za účelem zisku.“

9.

Ustanovení § 86 odst. 1 zákona o DPH, které se týká nároku na odpout, stanoví toto:

„Jsou-li k provádění zdanitelných plnění používány zboží a služby, jsou osoby povinné k dani uvedené v § 15 za podmínek § 114, § 119 odst. 4, § 120 odst. 17 a 19 a § 124 oprávněny odpout z částky dlužné daní částku DPH odvedenou na vstupu.“

10.

Ustanovení § 86 odst. 10 bod 10 zákona o DPH se zaměřuje na vznik nároku na odpout:

„Nárok na odpout DPH odvedené na vstupu vzniká

1. v daňovém přiznání za období, v němž osoba povinná k dani obdržela fakturu či celní doklad, s výhradou bodů 2 až 4 a odstavců 11, 12, 16 a 18.“

11.

Ustanovení § 106 odst. 1 zákona o DPH stanoví:

„Osoby povinné k dani uvedené v § 15 mají s výhradou odstavců 2, 4 a 5 a § 119 odst. 10 a § 120 odst. 16 povinnost vystavovat faktury, jež obsahují zejména informace o prodeji, datu prodeje, jednotkové ceně bez daní, vyměňovacím základu, sazbě a částce daní, dlužné částce a

údaje o osobě povinné k dani a o kupujícím.“

12.

Ustanovení § 8 odst. 1 bod 6 nařízení ministra financí ze dne 27. dubna 2004 o provedení některých ustanovení zákona o DPH (Dz. U. 97, částka 970, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „prováděcí nařízení“) zní:

„Od daní jsou osvobozeny:

6. nepeněžní vklady do společností zřízených podle občanského a obchodního práva.“

III – Skutkový stav a původní řízení

13.

Dne 22. prosince 2006 získali Paweł Józef Granatowicz a Marcin Michał Wasiewicz do společného vlastnictví lom pro povrchovou těžbu přírodního kamene; toto plnění podléhalo DPH a byla na něj vystavena faktura se stejným datem vydaná na jméno výše jmenovaných osob.

14.

Dne 26. dubna 2007 byla v přítomnosti notáře uzavřena společenská smlouva o vytvoření veřejné obchodní společnosti Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wasiewicz, spółka jawna (dále jen „společnost“), a oba její společníci, výše jmenovaní P. J. Granatowicz a M. M. Wasiewicz, do ní při tomto aktu vložili uvedený lom jako nepeněžní vklad. Za vyhotovení notářské listiny a šesti stejnopisů vystavil notář fakturu na jméno společnosti.

15.

Dne 5. června 2007 byla společnost zapsána do rejstříku a plátcem DPH se stala ke dni 14. června 2007.

16.

V daňovém přiznání za měsíc červen 2007 provedla společnost odpčet DPH na vstupu, která byla odvedena z koupi lomu a z poskytnutí notářských služeb, a to ve výši 289718 PLN.

17.

V rámci auditu zjistily polské daňové orgány dvě nesrovnalosti v daňovém přiznání, které společnost podala. Zaprvé předložená faktura za koupi nemovitosti byla vystavena na jméno „budoucích společníků“, nikoliv na jméno společnosti. Zadruhé faktura za vyhotovení notářské listiny a šesti stejnopisů byla vydána na jméno společnosti, která v té době ještě po právní stránce neexistovala.

18.

Na základě odvolání, které společnost podala proti rozhodnutí polských daňových orgánů, potvrdil Dyrektor Izby Skarbowej napadený akt, přičemž uvedl tytéž argumenty.

19.

Společnost poté podala žalobu k Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu, který rovněž potvrdil úvahy daňových orgánů, a to jak ohledně faktury za koupi nemovitosti, tak ohledně faktury

za vyhotovení notářských listin.

20.

Proti tomuto rozsudku v prvním stupni podala společnost kasační opravný prostředek k Naczelny Sąd Administracyjny; uvedený soud předkládá předběžné otázky, které jsou předmětem tohoto řízení.

IV – Předběžné otázky a řízení před Soudním dvorem

21.

Dne 4. června 2010 došlo kanceláři Soudního dvora předkládací usnesení, které přijal Naczelny Sąd Administracyjny a které obsahovalo následující dvě předběžné otázky:

„1)

Je sdružení osob budoucích společníků, které před formálním zápisem společnosti jako obchodní společnosti a před daňovou registrací pro účely DPH vynaloží investiční náklady, oprávněno po zápisu společnosti a daňové registraci na základě článků 9, 168 a 169 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úč. vst. L 347, s. 1, ve znění pozdějších předpisů) provést odpočet DPH odvedené na vstupu z investičních nákladů vynaložených pro účely zdanitelné činnosti společnosti?

2)

Brání faktura dokládající vynaložené investiční náklady, jež byla vystavena na společnost, a nikoli na společnost, odpočet DPH odvedené na vstupu z vynaložených investičních nákladů ve smyslu první předběžné otázky?“

22.

Kromě navrhovatelky v původním řízení předložily vyjádření také vlády Polské republiky, Spolkové republiky Německo a řecké republiky, jakož i Komise.

23.

Během jednání, které se konalo dne 22. června 2011, přednesli své řeči zástupce navrhovatelky, zmocněnci vlád Polské republiky, Francouzské republiky a řecké republiky, jakož i Komise.

V – Posouzení

A – Úvodní poznámky

24.

Původ tohoto řízení tkví v problému, k němuž se již Soudní dvůr vyjádřil. Pokud totiž provede subjekt určité přípravné úkony za účelem vykonání ekonomické činnosti, může dojít k časové prodávce: cílem těchto přípravných úkonů je sice vykonat činnost, která podléhá DPH, avšak zatím neexistuje daňové přiznání, které by tomuto subjektu umožnilo provést odpočet DPH odvedené na vstupu. Soudní dvůr tuto situaci vyřešil tak, že tímto subjektům přiznal nárok na vrácení DPH odvedené na vstupu, přestože ekonomická činnost jako taková nebyla dosud zahájena. Podle judikatury lze tedy osobám povinným k dani zaručit nárok na vrácení DPH odvedené na vstupu během fáze příprav na zahájení ekonomické činnosti. Je zjevné, že po vrácení daně částky nemůže již osoba povinná k dani uplatnit v případě přenesení daně žádný

odpočet, avšak především je zaručeno, že v poáteční fázi bude poskytnuta možnost vrácení DPH odvedené na vstupu v příslušné časové lhůtě.

25.

Tuto okolnost je namístě zdraznit hned na úvod tohoto stanoviska, neboť Soudní dvůr vzal sice v úvahu obě tyto různé situace, tedy situaci, kdy dojde k vrácení, a situaci, kdy dojde k odpočtu, avšak nepodal v tomto smyslu žádné zvláštní vysvětlení. Judikatura používá pro obě uvedené situace výraz „odpočet“, ten však stírá jemné nuance, které mezi oběma situacemi existují, což může vést v konečném důsledku k záměšům.

26.

K přezkumu obou předběžných otázek, které předložil Naczelny Sąd Administracyjny, je tedy třeba přistoupit s vřadím třchto rozdílných hledisek, jejichž existence je pro podání správné odpovědi zásadní.

B – První předběžná otázka

27.

Naczelny Sąd Administracyjny se zejména táže, zda vzniká nárok na odpčet v případě, že má společnost v úmyslu uplatnit tento nárok v souvislosti se zbožím a investičními službami, u nichž „budoucí vlastníci“ odvedli DPH na vstupu dříve, než byla společnost založena.

28.

Paweł Józef Granatowicz a Marcin Michał Wasiewicz nebyli v okamžiku koupě nemovitosti společníky a ze spisu nevyplývá, že by měli takovéto postavení. Přesto však lze jen stěží popít skutečnost, že toto plnění provedli jakožto „budoucí společníci“, tedy se záměrem založit o něco později osobní společnost, na niž by poté přenesli své podnikání spočívající v užívání uvedené nemovitosti. A co více: okolnost, o níž se zde zmiujeme, není ani v nejmenším výjimečná, naopak se jedná o praxi, která je v obchodních zvyklostech běžná a rozšířená: jeden či více subjektů se rozhodnou založit společnost, hledají a pak vloží určité finanční prostředky, získají zboží a služby a poté, co splní veškeré zásadní podmínky nezbytné pro zahájení činnosti, podniknou kroky k založení společnosti, pod jejímž jménem bude následně vykonávána činnost podniku a již budou přitahovány právní vztahy týkající se této činnosti ( 3 ). Prodleva mezi koupí nemovitosti a založením společnosti Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wasiewicz, spółka jawna, není v praxi ničím neobvyklým, a proto i rozhodnutí, které Soudní dvůr nakonec v projednávané věci přijme, bude mít značný praktický význam.

29.

Předkládací usnesení, které podal Naczelny Sąd Administracyjny, nám tedy dává příležitost, abychom se pro účely vrácení DPH odvedené na vstupu zaměřili na přesnější kvalifikaci statusu „budoucích společníků“ a společností, ale i na vymezení prostoru, který náleží členským státům, pokud jde o úpravu vztahů existujících mezi oběma třmito subjekty. Aby bylo možné tyto otázky vyřešit, je třeba se úvodem stručně zmínit o judikatuře Soudního dvora, přičemž nejprve bude uvedena judikatura týkající se definice osoby povinné k dani ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112.

1. Judikatura Soudního dvora použitelná na projednávanou věc

30.

Máme-li odpovědět na předložené otázky položené v tomto řízení, můžeme hledat nápodu ve dvou různých problémech, které má Soudní dvůr příležitost vyřešit v rámci odlišných směrů judikatury. První z nich se týká nároku na vrácení DPH odvedené na vstupu, který se přiznává všem osobám povinným k dani, které vynaloží investiční náklady ve smyslu právních úkonů, jejichž cílem je následné zahájení vlastní ekonomické činnosti. Druhý z problémů souvisí s tímž nárokem, avšak za předpokladu, že ekonomickou činnost dále provádí či formálně zahájí jiný subjekt. Jak ještě uvidíme, žádný z těchto dvou směrů nelze v projednávaném případě beze zbytku uplatnit, avšak doktrína, kterou z nich lze vyvodit, nám může pomoci nalézt vhodnou odpověď.

31.

Zprv se tedy Soudní dvůr vyjádřil k otázce nároku na vrácení investičních nákladů vynaložených během stadia příprav na zahájení ekonomické činnosti. V rozsudku Rompelman ( 4 ) se Soudní dvůr při řešení tohoto problému oprostil od formalismu a připustil, že osoba povinná k dani, která dosud nezačala ekonomickou činnost, avšak vynaložila investiční náklady, má nárok požádat o vrácení DPH odvedené na vstupu během uvedeného stadia příprav ( 5 ). V uvedeném případě se však nejedná o zmu osoby povinné k dani, neboť pan a paní Rompelmanovi vynaložili investiční náklady, aby později příslušný nemovitý majetek sami využívali.

32.

Přestože je v rozsudku Rompelman opakovaně užíván výraz „odpočet“, jedná se ve skutečnosti spíše o nárok na vrácení DPH odvedené na vstupu než o uplatnění odpočtu DPH odvedené na základě plnění ve výrobním řetězci. Jak je vysvětleno v bodech 24 a 25 uvedeného stanoviska, Soudní dvůr naopak přiznal manželům Rompelmanovým nárok na vrácení DPH odvedené na vstupu pod podmínkou, že (samozřejmě následně) neuplatní po zahájení ekonomické činnosti žádný odpočet z této daně. Toto řešení je v souladu s duchem směrnice 2006/112, která osobám povinným k dani umožňuje okamžité vrácení odvedené DPH a nezavádí přitom žádné sankce za časovou prodlevu vzniklou v souvislosti s právními činnostmi před zahájením ekonomické činnosti.

33.

Riziko, že ekonomická činnost nakonec zahájena nebude, nelze považovat za překážku takovému řešení, jak Soudní dvůr uznal ve věci INZO ( 6 ). V rozsudku, který byl v této věci vydán, byla potvrzena existence nároku na vrácení daně, „i když se osoba později rozhodne, že [...] nezačne provozní fázi a dotčená společnost vstoupí do likvidace, takže předpokládaná hospodářská činnost nevede ke vzniku zdanitelných plnění“ ( 7 ). Pokud osoba povinná k dani nejedná jakožto koncový uživatel, nárok na vrácení DPH odvedené na vstupu trvá i v případě, že se ekonomická činnost neuskuteční z důvodů, které jí nelze přičíst.

34.

Soudní dvůr prohlásil, že pro případ podvodu mají daňové orgány k dispozici prostředky a nástroje nezbytné k tomu, aby zjistily, zda je úelem dané činnosti skutečné či fiktivní zahájení ekonomické činnosti. Podle judikatury se má ostatně v takovýchto případech za to, že směrnice 2006/112 opravňuje členské státy k tomu, aby „požadovaly zpětné zaplacení částek na základě toho, že tento odpotet byl proveden na základě nepravdivých údajů“ ( 8 ).

35.

K témuž závěru došly i pozdější rozsudky, které potvrdily, že přípravné úkony provedené osobami povinnými k dani umožňují, aby tyto osoby žádaly o vrácení DPH odvedené na vstupu z investičních nákladů na budoucí ekonomickou činnost. Rozsudky vydané ve věcech Gabalfrisa ( 9 ), Ghent Coal ( 10 ), Breitsohl ( 11 ) a Fini H ( 12 ) se k tomuto bodu obšírně vyjadřují.

36.

Druhá z otázek, jíž se judikatura zabývá, se týká případu převodu souhrnu majetku ve smyslu článku 19 směrnice 2006/112, v nichž dochází k převzetí práv převodce nabyvatelem. I v tomto případě Soudní dvůr uplatnil kazuistický přístup prostý formalismu, a připustil tedy, že právníká osoba, která vznikla výhradně za účelem provedení přípravných úkonů kapitálové společnosti, má nárok na vrácení DPH odvedené na vstupu z vynaložených nákladů. K tomuto závěru dospěl Soudní dvůr ve věci Faxworld ( 13 ), čímž umožnil, aby subjekt provádějící přípravné úkony (Vorgründungsgesellschaft) požádal o vrácení daně odvedené na vstupu, přestože získané zboží a služby užívala výhradně kapitálová společnost, jíž byly určeny.

37.

Rozsudky vydané ve věcech Rompelman, INZO a ostatních odkazovaly na osoby povinné k dani, které ve všech těchto případech vykonávaly ekonomickou činnost samy, avšak v projednávaném případě tomu tak není, neboť v tomto řízení, jak uvádí předkládající soud, došlo ke změně osoby povinné k dani. Výrok uvedený v rozsudku Faxworld není proto zcela použitelný na případ, jímž se nyní zabýváme, neboť zatímco v první jmenované věci došlo k převodu souhrnu majetku, „budoucí společnosti“ v projednávaném případě provedli individuální plnění týkající se pouze jediného majetku. Proto, jak zdůraznila i vláda Francouzské republiky, se projednávaný případ pohybuje na hranici použitelnosti článku 19 směrnice 2006/112.

38.

I přes výše uvedené skutečnosti odrážejí zmíněvané rozsudky určitý záměr, který prochází judikaturou Soudního dvora a který lze rozšířit i na takovou věc, jakou je ta projednávaná. Hlavním a základním cílem, uvedeným i ve směrnici 2006/112, je totiž především zajištění zásady daňové neutrality, přičemž smyslem tohoto cíle je zajištění určité povahy DPH, jakožto nepřímé daně, kterou je zatížena pouze a výhradně spotřeba, nikoliv výkon ekonomické činnosti ( 14 ). Za tímto účelem se jak ve směrnici, tak v judikatuře Soudního dvora dbá na to, aby osoba podléhající DPH mohla během celého výrobního procesu uplatnit nárok na vrácení daně, což nastává, pokud se tato daň přenáší do následující etapy výrobního řetězce ( 15 ). Vzhledem k jednoduchému postavení, které zaujímá zásada daňové neutrality v oblasti DPH, je někdy třeba přestat formalismus; dokládá to i doslovné znění směrnice 2006/112, v níž se zákonodárce Unie při zvažování obou těchto zásad přiklání rovněž k první z nich.

2. „Budoucí společnosti“ jako osoby povinné k dani ve smyslu článku 9 směrnice 2006/112

39.

Již zpočátku musíme zdraznit, že jak „budoucí společníci“, tak společnost představují osoby povinné k dani ve smyslu článku 9 směrnice. V případě společnosti o tom není pochyb, neboť právě jejím prostřednictvím je využíván předmětný lom, a tím tedy i vykonávána zdanitelná ekonomická činnost. Za složitější bychom mohli považovat otázku, zda i „budoucí společníky“ lze kvalifikovat jako osoby povinné k dani, avšak, jak uvidíme dále, i oni mají toto postavení.

40.

Osoby, které pořízují zboží a přijímají služby proto, aby je vložily do osobní společnosti v okamžiku jejího založení, nejsou součástí výrobního řetězce v úzkém slova smyslu, neboť to nejsou ony, kdo pořízené zboží využívá, ani nezískávají během tohoto plnění žádnou výhodu. Jediným úkolem „budoucího společníka“ je stát se určitým spojujícím článkem, jakýmsi „náhodným“ subjektem, který se stává hospodářským subjektem pouze z toho důvodu, že existuje časový úsek, během něhož může budoucí podnik zastupovat pouze on. Z tohoto hlediska by nebylo možné uplatnit na projednávaný případ rozsudek Rompelman, neboť otázka, která v této věci vyvstala, se týkala postavení subjektu, který dosud nezahájil ekonomickou činnost, avšak měl ji brzy sám zahájit ( 16 ). O změnu subjektu se nejednalo ani v rozsudku Rompelman ani v pozdější judikatuře, takže postavení subjektu jako takové není stejné jako v projednávaném případě.

41.

Přesto je však zjevné, že úhel výše uvedené judikatury musí být splněn i v případě, že ekonomická činnost již byla zahájena nebo že se nachází ve stadiu zrodu, jinak hrozí, že by mohly být zdaněny situace, v nichž by to bylo jen střízlivě slučitelné se zásadou daňové neutrality. Pokud „budoucí společník“ odvede na vstupu daň z pořízení zboží a služeb, jejichž skutečným příjemcem je společnost, která bude toto zboží využívat, pak musí být buď jemu, nebo společnosti přiznáno oprávnění provést okamžitě odpočet daně odvedené na vstupu, jakmile dojde k jejímu přenesení. Je zásadní, aby bylo toto oprávnění „budoucímu společníkovi“ přiznáno, a to tím spíše pokud vznikne určitá časová prodleva mezi okamžikem vložení a okamžikem založení společnosti.

42.

Toto řešení lze uplatnit i na případy, v nichž nakonec společnost není založena nebo nezačne vykonávat činnost, jak tomu bylo v judikatuře Rompelman. Domnívám se, že tytéž závěry vyplývající z uvedené judikatury lze rozšířit i na situaci, v níž „budoucí společník“ pořídí zboží nebo službu a společnost poté nezaloží z důvodů, které mohou být považovány za oprávněné. Podle judikatury Rompelman jsou členské státy v takovémto případě povinny umožnit uplatnění nároku na vrácení DPH odvedené na vstupu, který „budoucím společníkem“ zjevně náleží ( 17 ).

43.

Mám tedy za to, že pokud je článek 9 směrnice 2006/112 vykládán ve světle uvedené judikatury, pak má být vykládán tak, že „budoucí společník“, který pořídí zboží a služby a odvede za ně DPH na vstupu, je považován za osobu povinnou k dani i v případě, že uvedené zboží či služby pořídí výhradně za tím účelem, aby je poté vložil do společnosti v okamžiku jejího založení a aby vykonal ekonomickou činnost, která byla důvodem k uvedenému pořízení zboží či služeb.

3. Nárok na odpočet a podmínky pro jeho uplatnění

44.

S ohledem na výše uvedené úvahy bychom otázkou, kterou podal Naczelny Sąd Administracyjny, nemohli zodpovědět, pokud bychom se omezili pouze na potvrzení, že „budoucí společníci“ mají postavení osoby povinné k dani. Toto postavení však považuji pouze za předpoklad, z něhož můžeme vycházet při hledání správné odpovědi, kterou poskytneme předkládajícímu soudu, zatím jsme totiž nezjistili, komu konkrétně náleží nárok na vrácení DPH odvedené na vstupu: zda „budoucím společníkem“, společností či snad kterémukoliv z těchto subjektů.

45.

Až na Francouzskou republiku se všechny členské státy, které předložily vyjádření, domnívají, že nárok na vrácení DPH odvedené na vstupu náleží výhradně „budoucím společníkem“, vzhledem k jejich postavení nabyvatelů zboží a služeb, za něž odvedli daň na vstupu. Vláda Francouzské republiky hájí naopak hypotézu alternace, podle níž náleží uplatnění tohoto nároku buď „budoucímu společníkovi“, nebo společnosti, přičemž společnost tak může uinit v případě, že „budoucímu společníkovi“ neumožní toto uplatnění ustanovení vnitrostátního práva. Navrhovatelka v původním řízení tvrdí, že nárok na odpot má v každém případě uplatnit společnost.

46.

Dosavadní judikatura nepodává v tomto ohledu dostatečné vysvětlení. Situaci, která se projednávanému případu nejvíce podobá, nalezneme ve výše uvedené věci Faxworld, v níž Soudní dvůr uznal, že nárok na vrácení daně má společnost založená podle německého práva (Vorgründungsgesellschaft), jež byla založena výhradně za účelem přípravy úkonů, které jsou nezbytné pro následné okamžité založení kapitálové společnosti ( 18 ). Odpověď, kterou Soudní dvůr poskytl, se striktně držela okolností uvedeného případu, a to proto, aby bylo možné tuto odpověď formulovat z pohledu článku 19 směrnice 2006/112, podle něhož „je-li převáděn souhrn majetku nebo jeho část za úplatu nebo bez úplaty nebo jako vklad do obchodní společnosti, mohou mít členské státy za to, že nedošlo k dodání zboží, a v takovém případě se nabyvatel považuje za právního nástupce předvodce“. Ve věci Faxworld se Spolková republika Německo řídila uvedeným výrokem a požadovala, aby byla založená společnost považována za osobu povinnou k dani, která je oprávněná uplatnit nárok na odpot DPH, kterou na vstupu odvedla „Vorgründungsgesellschaft“ ( 19 ). Soudní dvůr se však s tímto názorem neztotožnil a uvedenému subjektu jakožto předvodci souhrnu majetku nebo jeho části přiznal nárok žádat o vrácení daně ( 20 ).

47.

Rozsudek Faxworld se však opírá o jiné okolnosti, než jaké nastaly v projednávaném případě. Zprv se otázky týkající se výkladu, které byly vzneseny ve věci Faxworld, týkaly operace převodu, na niž se vztahoval článek 19 směrnice 2006/112, zatímco v projednávaném případě nedošlo k „převodu souhrnu majetku nebo jeho části“. Tento rozdíl potvrzuje i rozsudek Zita Modes ( 21 ), v němž Soudní dvůr prohlásil, že převod jediného majetku, kterým je v projednávaném případě vklad nemovitosti, nespadá do působnosti zmínovaného článku 19 ( 22 ). K témuž závěru správně dospěla i Francouzská republika, což vyjádřila i během jednání.

48.

Dále je namístě zdůraznit ještě jeden rozdíl ve vztahu k rozsudku Faxworld: jedním z aspektů, kterým byl výše uvedený výrok rovněž ovlivněn, byla totiž skutečnost, že německý právní řád

stanoví existenci zvláštního subjektu, jehož jediným účelem je připravit postup vedoucí k založení společnosti. V takovémto systému, který je charakterizován, dá-li se to tak říci, dokonalým vztahem nástupnictví mezi dvěma subjekty, je s ohledem na míru rizika podvodu velmi snadné zjistit prvnímu ze subjektů nárok na vrácení DPH odvedené na vstupu, přestože tento subjekt nebude sám o sobě vykonávat danou činnost ( 23 ).

49.

V případě, jímž se zabýváme, jsou okolnosti značně odlišné od okolností ve věci Faxworld. Jak jsem uvedl již v bodě 47 tohoto stanoviska, nedošlo zde k převodu souhrnu majetku ve smyslu článku 19 směrnice, neboť „budoucí společnosti“ neuskutečnily převod určitého obchodního úkonu, nýbrž pouze vklad majetku. Uvedený článek bývá navíc uplatňován v situacích, v nichž se vyskytují dva odlišné subjekty, které zpravidla působí ve dvou různých ekonomických situacích, zatímco v projednávaném případě zcela zjevně existuje návaznost, a to pokud jde jak o činnost, tak o subjekty.

50.

Existenci rozsudku Faxworld je tedy třeba vést v patrnosti, avšak stejně důležité je vzít v úvahu i rozdíly mezi skutkovými stavy obou případů, alespoň do té míry, do jaké budeme uplatňovat na projednávaný případ řešení přijaté v uvedené věci.

51.

S ohledem na výše uvedené úvahy je zjevné, že takový případ, jakým je ten projednávaný, který nespadá do působnosti článku 19 směrnice a v němž přesto došlo ke vkladu majetku „budoucích společností“ do společnosti, přičemž oba tyto subjekty jsou de facto totožné a ekonomická činnost se vyznačuje návazností, je natolik zvláštní, že by pro něj měl unijní zákonodárce stanovit i zvláštní přístup. Již jsme však poukázali na to, že tomu tak není, směrnice 2006/112 totiž neobsahuje žádnou jasnou odpověď na vzniklý problém a tuto odpověď nelze vyvodit ani z jejího doslovného znění. Vzhledem k této mezerám se domnívám, že směrnice 2006/112 poznává členským státům širokou diskreční pravomoc, pokud jde o přijímání opatření, která považují za vhodná a přiměřená cílem uvedeného právního předpisu. Problém, který v této věci vyvstal, se proto ve skutečnosti netýká ani tak určení subjektu, který uplatňuje nárok na vrácení DPH odvedené na vstupu, ale spíše otázky, za jakých podmínek může vnitrostátní právní řád uplatnění tohoto nároku zaručit.

52.

Tím se vysvětluje, proč členské státy, které předložily v tomto řízení vyjádření, hájí různá stanoviska – ta totiž odrážejí rozdíly v praxi jednotlivých právních řádů. Není překvapivé, že Francouzská republika zastává tentýž názor jako společnost, která je v tomto sporu navrhovatelkou, neboť i ve francouzském právním řádu je tato otázka řešena stejně, na což poukázal i zmocněnec tohoto členského státu během jednání ( 24 ). Stejně tak i obezetnost, s níž Spolková republika Německo zdůraznila, že je třeba ověřit, zda společnost před svým založením vykonávala nějaký druh činnosti, je vlastní státu, který stanoví existenci zvláštního subjektu, což jsme zjistili již ve věci Faxworld, jelikož zvláštní režim, který se tohoto subjektu týká, ovlivňuje i daňové zacházení, jaké má být uplatněno v takovém případě, jakým je ten, který projednáváme ( 25 ).

53.

Domnívám se tedy, že článek 168 směrnice 2006/112 ve spojení s článkem 9 téhož právního

předpisu má být vykládán tak, že nebrání členskému státu, aby v takovém případě, jakým je projednávaný případ, v němž jsou subjekty i činnosti de facto totožné, přiznal společností nárok na odpot.

54.

Pokud však vnitrostátní právní řád takovouto možnost vylučuje, musí být zaručeno, že „budoucí společnosti“ budou oprávněny požádat neprodleně o vrácení DPH odvedené na vstupu, a to tímž způsobem, jaký stanovil Soudní dvůr pro takové situace, jaké vznikly mimo jiné ve výše uvedených věcech Rompelman, INZO a Ghent Coal. V opačném případě by bylo svévolně uplatňováno rozdílné zacházení na základě pouhé skutečnosti, že osoby, které začnou vykonávat určitou činnost, mají v úmyslu formalizovat tuto činnost o něco později založením osobní společnosti.

55.

Pokud by se členské státy rozhodly přiznat nárok na odpot společností, lze tak samozřejmě učinit pouze pod podmínkou, že „budoucí společnosti“ přenesou DPH, která byla odvedena na vstupu, na společnost, a to v okamžiku, kdy do ní vloží nepeněžní plnění, což se musí odrazit i v účtnictví. Za předpokladu, že „budoucí společnosti“ a společnost jsou prakticky zcela totožnými subjekty, což se odráží i v režimu osobní odpovědnosti, typickém pro takovou společnost, jaká existuje v projednávaném řízení, a za předpokladu, že ekonomickou činnost lze jednoznačně považovat za navazující, pak nic nebrání členským státům v tom, aby přiznaly společností nárok na odpot, bude-li ovšem dodržena výše uvedená podmínka, jejímž účelem je zabránit podvodu.

56.

Jinak tomu bude v případě, že se členské státy rozhodnou (což je zejména případ Polské republiky) nepřiznat společností nárok na odpot stanovený v článku 168 směrnice 2006/112 ( 26 ). Jak bylo uvedeno již v bodu 53 tohoto stanoviska, „budoucím společníkem“ musí být zaručeno právo na vrácení DPH odvedené na vstupu, ať již prostřednictvím odpotu nebo vrácení daně, podle toho, ve které ze dvou níže uvedených situací se nacházíme.

57.

Zprv se může stát, že „budoucí společnosti“ již před založením společnosti skutečně vykonávají zdanitelnou ekonomickou činnost. V takovémto případě je DPH přirozeně přenesena na další část výrobního řetězce, a to buď v samotném okamžiku koupě nemovitosti, nebo krátce po ní, pokud jsou již prostředky ekonomicky užívány. „Budoucí společnosti“ jednají v tomto případě jako svébytné hospodářské subjekty a přirozeně mají i nárok na odpot, který mohou uplatnit na základě pravidelně předkládaných daňových přiznání během procesu vedoucího k založení společnosti.

58.

Zadruhé (což zejména nastalo i v projednávaném případě) by mohla nastat situace, kdy mají „budoucí společnosti“ v úmyslu konsolidovat proces zakládání společnosti ve snaze skutečně zahájit ekonomickou činnost. V takovémto případě nejsou brány v úvahu přímky ani přenesení DPH, ale pouze případné úkony, jejichž cílem je zahájení výrobní činnosti, přičemž podle názoru Soudního dvora se lze domnívat, že tyto případné úkony mohou být z hlediska směrnice 2006/112 postaveny na roveř ekonomické činnosti ( 27 ). Tato situace zcela jasně vyplývá z rozsudku INZO, v němž bylo potvrzeno, že pokud společnost oznámila svůj záměr zahájit

ekonomickou činnost, která povede k plněním podléhajícím DPH, pak mohou být provedené přípravné úkony (v uvedeném případě šlo o provedení studie zaměřené na rentabilitu plánované činnosti) „považovány za ekonomickou činnost ve smyslu směrnice, a to i v případě, že účelem této studie je zjistit, nakolik bude plánovaná činnost výnosná“ ( 28 ). Daň z přidané hodnoty, která byla odvedena za studii rentability, musí být podle názoru Soudní dvora osobám povinným k dani vrácena, „i když se osoba později rozhodne, že s přihlédnutím k výsledkům rentability nezačne provozní fázi a dotčená společnost vstoupí do likvidace, takže předpokládaná hospodářská činnost nevede ke vzniku zdanitelných plnění“ ( 29 ).

59.

Z výše uvedených úvah vyplývá, že nárok na vrácení daně existuje (byť výjimečně) i v případech, v nichž nedošlo k produktivní činnosti a tím ani k přenesení DPH odvedené na vstupu. Jak jsem již uvedl v bodu 32 tohoto stanoviska, čistě technicky vzato by se jednalo o nárok na vrácení, nikoliv o nárok na odpočet; Soudní dvůr však při výkladu článků 9 a 168 směrnice 2006/112 používá metodu odpočtu, není-li v textu výslovně uvedeno jinak, a to s ohledem na zajištění zásady daňové neutrality.

60.

Posledním důvodem pro toto řešení je argument přiměřenosti, který se znovu objevil v uvedeném rozsudku INZO. V uvedené věci Soudní dvůr prohlásil, že pokud je na stejné investiční činnosti uplatňováno různé daňové zacházení podle toho, zda daný podnik již uskutečnil plnění podléhající DPH, či zda teprve zamýšlí za pomoci investic zahájit činnost, která v budoucnu povede ke vzniku zdanitelných plnění, „dochází v případě posledně jmenovaných podniků ke svévolným rozdílům, při němž konečné schválení odpočtu daně závisí na tom, zda uvedené investice vedou ke vzniku zdanitelných plnění, či nikoliv“ ( 30 ).

61.

S ohledem na výše uvedené úvahy považuji tedy za nezbytné, aby osoby, které provádějí přípravné a investiční činnosti tak, jak to činí „budoucí společnosti“ v projednávaném případě, měly k dispozici hmotněprávní i procesní nástroje, které jim zaručí nárok na vrácení DPH odvedené na vstupu.

62.

Polská vláda i společnost během jednání uznaly, že podle polského právního řádu nemají „budoucí společnosti“ nárok na vrácení daně, neboť vklad nemovitosti do společnosti představuje plnění osvobozené od daně. Předkládajícímu soudu přísluší, aby ověřil, zda skutečnost, že je určité plnění osvobozeno od daně, může za daných okolností způsobit takové postavení „budoucích společností“ i „společností“, v němž je vrácení DPH odvedené na vstupu ztíženo či znemožněno.

63.

Jak uznaly některé ze států, které jsou účastníky tohoto řízení, není sporu o tom, že přiznání nároku na vrácení DPH odvedené na vstupu „budoucím společnostem“ v takovém případě, jaký jsme právě popsali, s sebou nese i riziko podvodu, neboť podmínky pro uplatnění nároku na vrácení daně jsou nastaveny příliš volně. Nezapomínejme však na to, že se jedná o zvlášť osobitý případ – dva „budoucí společnosti“ vloží nepeněžní plnění v podobě nemovitosti do osobní společnosti ( 31 ), kterou tvoří pouze tyto společnosti a jejímž prostřednictvím je prováděna ekonomická činnost, pro kterou bylo pořízeno zboží, za něž byla odvedena DPH na vstupu. Z

hlediska boje proti podvodům je uvedená situace natolik vyhraněná a ověřitelná, že by členské státy mohly jen stěží přehlédnout zneužívající jednání „budoucích společníků“ nebo společenosti. Soudní dvůr se stejným jako v rozsudcích Rompelman, INZO a dalších výše uvedených domnívá, že v takovýchto případech, pokud jsou splněny formální podmínky k tomu, aby mohlo být konstatováno zahájení ekonomické činnosti, nesmí být osobám povinným k dani ukládána povinnost prokázat, že jednají v souladu se zákonem; naopak je v úctě vnitrostátních daňových orgánů, aby uplatnily nástroje, jimiž mohou za takových okolností, jaké nastaly v projednávaném případě, odhalit existenci podvodu ( 32 ).

64.

Ze všech výše uvedených důvodů zastávám názor, že články 9 a 168 směrnice 2006/112 mají být vykládány tak, že nebrání tomu, aby členský stát za takových zvláštních okolností, jaké nastaly v projednávaném případě, kdy dvě fyzické osoby v postavení „budoucích společníků“ pořídí nemovitost a vloží ji jako nepeněžitelný plnění do osobní společnosti, která je založena až po uvedeném pořízení nemovitosti a kterou tvoří uvedení společníci, přiznal společnosti nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu.

65.

Pokud však členský stát takovou možnost nepřipouští, směrnice 2006/112 brání tomu, aby nebylo „budoucím společníkem“ umožněno požádat o vrácení DPH odvedené na vstupu. Za takovýchto okolností musí vnitrostátní orgány „budoucím společníkem“ zajistit, aby mohli svůj nárok uplatnit za takových hmotných i procesních podmínek, v nichž nebude toto uplatnění nepřiměřeně ztíženo a v nichž bude dodržena zásada daňové neutrality.

C – Druhá předběžná otázka

66.

Poté, co jsme vysvětlili otázku nároku na vrácení DPH odvedené na vstupu, je namístě přistoupit ke druhé otázce, kterou předložil Naczelny Sąd Administracyjny, a tato otázka se týká sporných faktur vystavených za zboží a služby. Jak vyplývá ze spisu, faktura za koupi nemovitosti byla vystavena na jméno „budoucích společníků“, zatímco faktura za notářské služby byla vyhotovena na jméno společnosti, avšak dříve než byla tato společnost založena.

67.

Je známou skutečností, že nárok na odpočet daně, který je stanoven v článku 168 směrnice 2006/112, lze uplatnit pouze za předpokladu, že má osoba povinná k dani vystavenou fakturu. Tento požadavek je stanoven v čl. 178 písm. a) uvedené směrnice a dále je upřesněn v čl. 220 bodu 1 téhož právního předpisu, v němž se požaduje vystavení faktury za dodání zboží nebo poskytnutí služby osobou povinnou k dani jiné osobě povinné k dani. K povinným údajům, které mají být na faktuře uvedeny, patří podle čl. 226 bodu 5 směrnice 2006/112 i „plné jméno a [adresa] osoby povinné k dani a pořizovatele nebo příjemce“.

68.

Jak zdůraznili účastníci původního řízení i některé státy během řízení před Soudním dvorem, výklad výše uvedených ustanovení směrnice 2006/112, který se objevuje v judikatuře tohoto soudu, je dosti volný. Tento přístup má jediný cíl, a sice zaručit všem osobám povinným k dani, které odvedly daň na vstupu, nárok na odpočet této daně. Pokud by některý z členských států stanovil nepřiměřené povinnosti týkající se vystavení a předložení faktury, hrozilo by, že ztíží i

dokonce znemožní uplatnění nároku na odpočet, což je zcela v rozporu s cíli, které sleduje směrnice 2006/112. Soudní dvůr zavedl proto variantu zásady proporcionality, upravenou pro tento druh případů, a několikrát v judikatuře zopakoval, že „formality takto předepsané dotyčným členským státem, které musí osoba povinná k dani splnit, aby mohla uplatnit nárok na odpočet DPH, nemohou přesáhnout to, co je striktně nezbytné ke kontrole řádného uplatňování režimu přenesení daňové povinnosti“ ( 33 ).

69.

Právě toto vedlo Soudní dvůr k zúžení diskreční pravomoci členských států a prohlášení, že možnost požadovat, aby faktury obsahovaly více informací, než je stanoveno ve směrnici, by měla být omezena ( 34 ). Kromě toho se Soudní dvůr domníval, že v případě chyb či nedostatků ve fakturách, které lze napravit, musí být osobám povinným k dani umožněno provést opravu namísto toho, aby byl jejich nárok na odpočet zamítnut ( 35 ). Není tedy možné, aby členské státy pod záminkou zajištění náležitostí týkajících se fakturace ztěžovaly uplatnění nároku na odpočet, neboť by v důsledku toho docházelo ke zdanění ekonomické činnosti, a nikoliv konečné spotřeby, což je v rozporu se zásadou daňové neutrality.

70.

V kontextu právních předpisů a judikatury, které jsem právě uvedl, lze tedy přistoupit k zodpovězení druhé předložené otázky, kterou předložil Naczelny Sąd Administracyjny, a to s využitím téhož schématu, jako jsme použili již u první předložené otázky. Musíme totiž opět rozlišit dvě různé situace: situaci, v níž se členský stát rozhodne přiznat společnosti nárok na odpočet, a situaci, v níž se přepouští, aby budoucí společníci žádali o vrácení DPH odvedené na vstupu.

71.

Zprv, v případě, že vnitrostátní právní řád přepouští, že lze společnosti přiznat nárok na odpočet, je zcela zjevné, že takovéto rozhodnutí je vedeno snahou usnadnit provedení určitého plnění namísto toho, aby bylo ztěženo uvalením nepřiměřených nákladů; přitom se členský stát domnívá, že z hlediska boje proti podvodu lze každé protiprávní jednání odhalit běžnými nástroji inspekce a daňového dohledu. Přenesení práv se automaticky promítne i do všech právních vazeb a úkonů týkajících se subjektu, který je předmětem této věcné změny, tedy logicky i do oblasti fakturace.

72.

Pohybujeme-li se v kontextu přenesení práv, platí, že uložíme-li nabyvateli povinnost předložit fakturu vystavenou na jeho jméno, nebo (což je vlastně totéž) povinnost odmítnout fakturu z důvodu, že byla vystavena na jméno osoby povinné k dani, která je převodcem práv, zavádíme tak podmínku, která je jen stěží splnitelná, ne-li dokonce nesplnitelná. Takovýto výsledek by byl v rozporu s judikaturou Soudního dvora, který při různých příležitostech prohlásil, že „jakmile má daňová správa k dispozici údaje potřebné k tomu, aby stanovila, že osoba povinná k dani je jakožto odběratel dotčených služeb povinná odvést DPH, nemůže ukládat, pokud jde o nárok této osoby na odpočet uvedené daně, další podmínky, které by mohly vést k tomu, že tento nárok by nebylo možné uplatnit“ ( 36 ). Naprosto stejná situace nastala i v projednávaném případě, neboť přenesení práv na společnost, do něhož není zahrnuta faktura vydaná za koupi nemovitosti ve prospěch „budoucích společníků“, by znamenalo nepřiměřené zamítnutí nároku na odpočet.

73.

Pokud jde o fakturu, která byla vydána sice ve prospěch společnosti, avšak dříve než byla

tato společnost založena, je zcela zjevné, že uvedenou fakturu lze opravit tak, aby byla vystavena na jméno společnosti, a proto tato okolnost nemůže být považována za důvod k zamítnutí nároku společnosti na odpočet.

74.

Zadruhé, pokud právní řád členského státu nepřiznává společnosti nárok na uplatnění odpočtu, nýbrž zaručuje nárok na odpočet ve prospěch „budoucích společností“, pak se lze domnívat, že první faktura, týkající se koupě lomu, není z hlediska směrnice 2006/112 sporná, neboť jde o fakturu vystavenou na jméno „budoucích společností“. Co se týče faktury, která byla vystavena v souvislosti se založením společnosti, ztotožňuji se s argumentem Komise, podle něhož by tato situace měla být, jak jsem již uvedl v předchozím bodě tohoto stanoviska, řešena opravou dokumentu; je totiž zjevné, že okolnost, že byla faktura vystavena na jméno společnosti dříve, než byla tato společnost založena, lze považovat za důvod k opravě faktury a potažmo k uplatnění nároku na vrácení DPH odvedené na vstupu.

75.

Pokud tedy vnitrostátní právní řád za zvláštních okolností, jaké nastaly v projednávaném případě, vyžaduje buď odpočet daně uplatněný společností, nebo vrácení ve prospěch „budoucích společností“, není možné, aby členský stát zaváděl povinnosti, které znemožní vrácení DPH odvedené na vstupu, a to včetně povinností týkajících se vyhotovení a předložení faktur. Vnitrostátní orgány mohou zavést opatření, která jsou přiměřená a nezbytná pro dosažení cíle směrnice 2006/112, mezi něž, jak Soudní dvůr nedávno prohlásil, patří i oprava faktury ( 37 ).

76.

Ze všech výše uvedených důvodů navrhuji Soudnímu dvoru, aby na druhou předběžnou otázku odpověděl tak, že čl. 178 písm. a) ve spojení s článkem 168 směrnice 2006/112 má být vykládán tak, že brání vnitrostátní právní úpravě v praxi, které za takových zvláštních okolností, jako jsou ty, které nastaly v projednávaném případě, znemožňují, aby byla vrácena DPH, která byla odvedena na vstupu,

a)

pokud byla v případě odpočtu uplatněného společností vystavena faktura buď na jméno „budoucích společností“, nebo na jméno společnosti, avšak dříve než byla tato společnost založena,

b)

nebo pokud byla v případě vrácení ve prospěch budoucích společností vystavena faktura na jméno společnosti, a to dříve než byla tato společnost založena.

VI – Závěry

77.

S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby Naczelny Sąd Administracyjny odpověděl následovně:

„1)

články 9 a 168 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému

dan? z p?ídané hodnoty mají být vykládány tak, že nebrání ?lenskému státu, aby za takových zvláštních okolností, jako jsou ty, které nastaly v projednávaném p?ípad?, v n?mž dv? fyzické osoby jakožto ‚budoucí spole?níci‘ po?ídily nemovitost, kterou vložily jako nepen?žní pln?ní do osobní spole?nosti, která byla založena po uvedení nemovitosti a kterou tvo?í uvedení spole?níci, p?iznal této spole?nosti nárok na odp?et DPH odvedené na vstupu.

Pokud však ?lenský stát takovou možnost nestanoví, sm?rnice 2006/112 brání tomu, aby nebylo ‚budoucím spole?ník?m‘ umožn?no požádat o vrácení DPH odvedené na vstupu. Za takovýchto okolností musí vnitrostátní orgány ‚budoucím spole?ník?m‘ zajistit, aby mohli sv?j nárok uplatnit za takových hmotn?právních i procesních podmínek, v nichž nebude toto uplatn?ní nep?im??en? ztíženo a v nichž bude dodržena zásada da?ové neutrality.

2)

?lánek 178 písm. a) ve spojení s ?lánkem 168 sm?rnice 2006/112 má být vykládán tak, že brání vnitrostátní právní úprav? ?i praxi, které za takových zvláštních okolností, jako jsou ty, které nastaly v projednávaném p?ípad?, znemož?ují, aby byla vrácena DPH, která byla odvedena na vstupu,

a)

pokud byla v p?ípad? odp?tu uplatn?ného spole?ností vystavena faktura bu? na jméno ‚budoucích spole?ník?‘, nebo na jméno spole?nosti, avšak d?íve než byla tato spole?nost založena,

b)

nebo pokud byla v p?ípad? vrácení ve prosp?ch budoucích spole?ník? vystavena faktura na jméno spole?nosti, a to d?íve než byla tato spole?nost založena.“

( 1 ) P?vodní jazyk: špan?lština.

( 2 ) Sm?rnice ze dne 28. listopadu 2006 (Ú?. v?st. L 347, s. 1).

( 3 ) Viz Abella Poblet, E., Manual del IVA, 3. vyd., La Ley, 2006, s. 150 a násl.

( 4 ) Rozsudek ze dne 14. února 1985, Rompelman (268/83, Recueil, s. 655).

( 5 ) Tamtéž, body 23 a 24.

( 6 ) Rozsudek ze dne 29. února 1996, INZO (C-110/94, Recueil, s. I-857).

( 7 ) Tamtéž, bod 22.

( 8 ) Tamtéž, bod 24.

( 9 ) Rozsudek ze dne 21. b?ezna 2000, Gabalfrisa a další (C-110/98 a C-147/98, Recueil, s. I-1577).

( 10 ) Rozsudek ze dne 15. ledna 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Recueil, s. I-1).

( 11 ) Rozsudek ze dne 8. ?ervna 2000, Breitsohl (C-400/98, Recueil, s. I-4321).

( 12 ) Rozsudek ze dne 3. b?ezna 2005, Fini H (C-32/03, Sb. rozh. s. I-1599).

( 13 ) Rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Faxworld (C-137/02, Recueil, s. I-5547).

( 14 ) Viz body 5, 7, 13 a 30 odvodní směrnice 2006/12.

( 15 ) Tuto myšlenku vyjádřil Soudní dvůr vřetou, která má v judikatuře své pevné místo a podle níž se neutralita DPH odráží v cíli mechanismu odpořtu, kterým je „zcela osvobodit podnikatele od zatížení DPH splatné nebo odvedené v rámci veškerých jeho hospodářských řinností. Společný systém DPH tak zajiřřuje neutralitu ohledně dařové zátřže všech hospodářských řinností za podmínky, ře tyto řinnosti samy v zásadě podléhají DPH“. Viz mimo jiné výře uvedené rozsudky Rompelman, bod 19; Ghent Coal Terminal, bod 15; Gabalfriša a další, bod 44; rozsudek ze dne 8. řervna 2000, Midland Bank, (C-98/98, Recueil, s. I-4177, bod 19, a I/S Fini H, výře uvedený, bod 25.

( 16 ) Výře uvedený rozsudek Rompelman, body 23 a 24.

( 17 ) Ve stanovisku předneseném ve výře uvedené vřci Breitsohl prohlásil generální advokát Ruiz-Jarabo Colomer, ře „tím spíše lze mít za to, ře tatáž zásada zakazuje, aby byly posledně jmenované podniky znevýhodřovány podle okamřžiku, kdy podaly řádost o odpořet danř – buř dříve, než se zjistí, ře plánovaná ekonomická řinnost nebude uskuteřnřna, nebo až poté – nebo podle toho, zda jim příslušný dařový orgán při podání uvedené řádosti formálně přizná postavení osoby povinné k dani, ři nikoliv“ (bod 47).

( 18 ) K tomuto bodu viz Klenk, F., v Sölch, O. a Ringleb, K., Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Beck, 2003, bod 482 a nářl.

( 19 ) Výře uvedený rozsudek Faxworld, bod 35.

( 20 ) Tamtéř, body 41 a 42.

( 21 ) Rozsudek ze dne 27. listopadu 2003, Zita Modes (C-497/01, Recueil, s. I-14393).

( 22 ) Tamtéř, bod 40.

( 23 ) Podotřkám, ře toto řeření, které přijal Soudní dvůr, není prima facie shodné s odpovřdí, kterou Soudní dvůr poskytl v rozsudku ze dne 22. února 2001, Abbey National (C-408/98, Recueil, s. I-1361), přestoře se obř tyto vřci týkají řlátku 19 směrnice. Jak zdřrazil generální advokát F. Jacobs ve svém stanovisku předneseném dne 23. řířna 2003 ve vřci Faxworld (výře uvedený rozsudek), oba případy se od sebe liř existencí řřzných vnitrostátních právních řádř a povahou operací, které byly v každém z případř provedeny. Stejný názor zastával i Soudní dvůr, který zvlášř zdřrazil existenci „přesnř vymezených charakteristik“ ve vřci Faxworld (viz bod 42 výře uvedeného rozsudku Faxworld).

( 24 ) V tomto ohledu viz rozsudek Conseil d'État ze dne 30. dubna 1980, ř. 15506.

( 25 ) V tomto ohledu viz výře uvedené stanovisko generálního advokáta F. Jacobse, body 19 až 24.

( 26 ) Polská vláda i zástupce společnosti uvedli stejnř jako předkládající soud, ře takovéto řeření stanoví polský právní řád.

( 27 ) Viz výře uvedený rozsudek Rompelman.

( 28 ) Výše uvedený rozsudek INZO, bod 18.

( 29 ) Výše uvedený rozsudek INZO, bod 20 (kurziva provedena autorem tohoto stanoviska).

( 30 ) Výše uvedený rozsudek INZO, bod 22.

( 31 ) Z informací poskytnutých polskou vládou a zástupcem společnosti vyplývá, že podle polského právního řádu se pojmem „veřejná obchodní společnost“ rozumí osobní společnost, která za své závazky ručí celým svým majetkem a odpovídá i majetkem společnosti.

( 32 ) „Pokud by daňová správa dospěla ke zjištění, že nárok na odpis byl uplatněn podvodně nebo zneužívajícím způsobem, byla by oprávněna požadovat vrácení odpisovaných částek“ (výše uvedený rozsudek I/S Fini H, bod 33, v němž se také odkazuje na výše uvedené rozsudky Rompelman, bod 24; INZO, bod 24, a Gabalfrisa a další, bod 46).

( 33 ) Rozsudky ze dne 1. dubna 2004, Bockemühl (C-90/02, Recueil, s. I-3303, bod 50); ze dne 30. září 2010, Uszodaépít (C-392/09, Sb. rozh. s. I-8791, bod 38); ze dne 8. května 2008, Ecotrade (C-95/07 a C-96/07, Sb. rozh. s. I-3457, bod 50), a ze dne 28. července 2011, Komise v. Maarsko (C-274/10, Sb. rozh. s. I-7289, bod 43).

( 34 ) Výše uvedený rozsudek Bockemühl, bod 51; rozsudek ze dne 21. dubna 2005, HE (C-25/03, Sb. rozh. s. I-3123, body 78 až 82) a výše uvedený rozsudek Ecotrade, bod 64.

( 35 ) Rozsudek ze dne 15. července 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, Sb. rozh. s. I-7467, body 43 a 44).

( 36 ) Výše uvedený rozsudek Bockemühl, bod 51.

( 37 ) Výše uvedený rozsudek Pannon, bod 44.