

62010CC0280

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

PEDRO CRUZ VILLALÓN

prednesené 15. septembra 2011 (1)

Vec C-280/10

Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz, spółka jawna,
proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu

[návrh na za?atie prejudiciálneho konania podaný Naczelny S?d Administracyjny (Po?ská republika)]

„Dane — Da? z pridanej hodnoty — Vrátenie dane zaplatenej na vstupe za plnenia uskuto?nené s cie?om vykonávania budúcej ekonomickej ?innosti — Plnenie zdanené pred založením verejnej obchodnej spoločnosti, ktorá vykonáva ekonomickú ?innos? — Vystavenie faktúr na meno budúcej verejnej obchodnej spoločnosti a na meno ‚budúcich spoločníkov‘ — Kúpa pozemkov ‚budúcimi spoločníkmi‘ vložených ako nepe?ažný vklad do verejnej obchodnej spoločnosti pri jej založení“

I – Úvod

1.

Naczelny S?d Administracyjny (najvyšší správny súd) kladie dve prejudiciálne otázky, ktoré sa týkajú rozsahu práva na vrátenie dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe v prípade, keď dôjde k formálnej zmene zdaniteľných osôb. Vnútroštátny súd sa konkrétne pýta Súdneho dvora, či smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (?alej len „DPH“) (2) umožňuje osobnej spoločnosti uplatniť právo na odpo?ítanie DPH zaplatenej na vstupe za kúpu nehnuteľnosti v prípade, ak túto nehnuteľnosť nenadobudla uvedená spoločnosť, ale osoby, ktoré sa neskôr stanú jej spoločníkmi.

2.

Hoci Súdny dvor už mal možnosť vyjadriť sa k výkladovým problémom týkajúcim sa vrátenia DPH zaplatenej na vstupe v súvislosti so za?atím a prípravou ekonomických ?inností, v prejednávanej veci vzniká osobitný problém, ktorý sa týka dvoch fyzických osôb, ktoré budem ?alej ozna?ovať ako „budúcich spoločníkov“. Tieto osoby vykonali investíciu potrebnú na za?atie výrobných ?inností, ktorú nebudú vykonávať tieto osoby, ale osobná spoločnosť, ktorej jedinými spoločníkmi sa tieto osoby stanú. Táto osobitosť, ktorá spočíva v tom, že „budúci spoločníci“ konajú pred za?atím vykonávania ekonomickej ?innosti ako budúci spoločníci, s?ažuje na jednej strane priznanie práva na odpo?et, ktoré prináleží spoločnosti, keďže DPH nezaplatila uvedená spoločnosť. Na druhej strane nemožno automaticky priznať právo na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe ani „budúcim spoločníkom“, keďže skutočnú ekonomickú ?innosť nebudú vykonávať títo spoločníci, a preto nebudú môcť ani preniesť da? na nasledujúci ?lánok výrobného re?azca.

3.

Vzhľadom na obe prekážky je potrebné analyzovať relevantnú judikatúru Súdneho dvora s určitou opatrnosťou, ale tiež zabrániť výkladu smernice 2006/112, ktorý by na základe určitého formalizmu v konečnom dôsledku odporoval zásadám, na ktorých je táto smernica založená.

II – Právny rámec

A – Právo Únie

4.

Článok 9 ods. 1 smernice 2006/112 vymedzuje pojem zdaniteľná osoba na účely DPH takto:

„Zdaniteľná osoba“ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

„Ekonomická činnosť“ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolání. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.“

5.

Právo na odpočítanie zaplatenej DPH je upravené v článku 167 a nasl. uvedenej smernice, pričom pre toto konanie je relevantný najmä článok 168, ktorý stanovuje:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

a)

DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou,

b)

DPH splatnú za transakcie, ktoré sa považujú za dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb podľa článku 18 písm. a) a článku 27,

c)

DPH splatnú za nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva podľa článku 2 ods. 1 písm. b) bod (i),

d)

DPH splatnú za transakcie, ktoré sa považujú za nadobudnutia v rámci Spoločenstva v súlade s článkami 21 a 22,

e)

DPH splatnú alebo zaplatenú za tovar dovezený do tohto členského štátu.“

6.

§ 178 smernice 2006/112 vymedzuje formálne podmienky, za ktorých si môže zdaniteľná osoba uplatniť právo na odpočet dane, pričom osobitný význam má písm. a) tohto §, ktoré stanovuje:

„pre odpočítanie dane uvedené v § 168 písm. a), týkajúce sa dodania tovaru a poskytovania služieb, musí mať faktúru vyhotovenú v súlade s § 220 až 236 a § 238, 239 a 240.“

B – Vnútroštátne právo

7.

§ 15 ods. 1 zákona o dani z tovarov a služieb z 11. marca 2004 (Dz. U. č. 54, poz. 535, v znení zmien a doplnení; ďalej len „zákon o DPH“) stanovuje:

„Zdaniteľné osoby sú všetky právnické osoby, organizačné jednotky bez právnej subjektivity a fyzické osoby, ktoré samostatne vykonávajú ekonomickú činnosť uvedenú v odseku 2, bez ohľadu na účel alebo výsledok tejto činnosti.“

8.

§ 15 ods. 2 zákona o DPH vymedzuje pojem ekonomická činnosť na účely DPH takto:

„Ekonomická činnosť je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažby nerastných surovín a poľnohospodárskych činností, ako aj činností pri výkone slobodných povolání, a to aj v prípade, že vykonajú jednorazovú transakciu za podmienok, na základe ktorých je možné domnievať sa, že transakcia bude vykonaná opakovane. Ekonomickou činnosťou je takisto transakcia založená na trvalom využívaní hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu.“

9.

§ 86 ods. 1 zákona o DPH týkajúci sa práva na odpočet znie takto:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, má zdaniteľná osoba uvedená v § 15 právo odpočítať zaplatenú daň zo sumy splatnej dane s výhradou § 114, § 119 ods. 4, § 120 ods. 17 a 19 a § 124.“

10.

§ 86 ods. 10 bod 1 zákona o DPH upravuje vznik práva na odpočet:

„Právo na odpočet dane vzniká

1. v daňovom priznaní za obdobie, v ktorom zdaniteľná osoba dostala faktúru alebo colný dokument, s výhradou bodov 2 až 4 a odsekov 11, 12, 16 a 18.“

11.

§ 106 ods. 1 zákona o DPH znie takto:

„Zdaniteľné osoby uvedené v § 15 sú s výhradou odsekov 2, 4 a 5, ako aj § 119 ods. 10 a § 120 ods. 16 povinné vyhotoviť faktúry, v ktorých bude uvedený najmä predaj, dátum

predaja, jednotková cena bez dane, základ dane, sadzba a výška dane, splatná suma a údaje o zdaniteľnej osobe a o nadobúdateľovi.“

12.

§ 8 ods. 1 bod 6 nariadenia poľského ministra financií z 27. apríla 2004 o vykonaní niektorých ustanovení zákona o dani z obratu (Dz. U. ? 97, poz. 970, v znení zmien a doplnení; ďalej len „vykonávacie nariadenie“) stanovuje:

„Od dane sú oslobodené:

6. nepeňažné vklady vložené do spoločností založených podľa občianskeho a obchodného práva.“

III – Skutkový stav a konanie vo veci samej

13.

Dňa 22. decembra 2006 Paweł Józef Granatowicz a Marcin Michał Wasiewicz nadobudli do spoluvlastníctva kameňolom určený na povrchovú ťažbu prírodného kameňa a za túto transakciu, ktorá podliehala DPH, bola vystavená faktúra s tým istým dátumom na meno týchto dvoch spoluvlastníkov.

14.

Dňa 26. apríla 2007 bola pred notárom podpísaná spoločenská zmluva o založení verejnej obchodnej spoločnosti Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wasiewicz, spółka jawna (ďalej len „spoločnosť“), do ktorej uvedení spoločníci P. J. Granatowicz a M. M. Wasiewicz tou istou zmluvou vložili kameňolom ako nepeňažný vklad. Za vyhotovenie notárskej verejnej listiny v origináli a šiestich rovnopisoch notár vystavil faktúru na spoločnosť.

15.

Dňa 5. júna 2007 bola spoločnosť zapísaná do registra, pričom na účely DPH vznikla 14. júna 2007.

16.

Vo svojom daňovom priznaní za jún 2007 spoločnosť odpísala DPH zaplatenú za kúpu kameňolomu a za poskytnutie notárskych služieb vo výške 289 718 PLN.

17.

Poľské daňové orgány po kontrole zistili v daňovom priznaní predloženom spoločnosťou dve nezrovnalosti. Po prvé predložená faktúra za kúpu nehnuteľnosti bola vystavená na mená „budúcich spoločníkov“, a nie na spoločnosť. Po druhé faktúra za vyhotovenie notárskej verejnej listiny a jej šiestich rovnopisov bola vystavená na spoločnosť v čase, keď táto spoločnosť z právneho hľadiska ešte nevznikla.

18.

Dyrektor Izby Skarbowej rozhodol o odvolaní, ktoré spoločnosť podala v správnom konaní proti rozhodnutiu poľských daňových orgánov, tak, že napadnuté rozhodnutie z tých istých dôvodov potvrdil.

19.

Spoločnosť následne podala správnu žalobu na Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu, ktorý si tiež osvojil argumentáciu daňových orgánov, a to tak pokiaľ ide o faktúru za kúpu nehnuteľnosti, ako aj o faktúru za vyhotovenie notárskych listín.

20.

Proti prvostupňovému rozsudku podala spoločnosť kasačný opravný prostriedok na Naczelny Sąd Administracyjny, ktorý položil Súdnemu dvoru prejudiciálne otázky, ktoré sú predmetom tohto konania.

IV – Prejudiciálne otázky a konanie pred Súdny dvorom

21.

Dňa 4. júna 2010 bol do kancelárie Súdneho dvora doručený návrh Naczelny Sąd Administracyjny na začatie prejudiciálneho konania, ktorým vnútroštátny súd položil Súdnemu dvoru tieto dve prejudiciálne otázky:

„1.

Má združenie budúcich spoločníkov, ktoré pred formálnym zápisom spoločnosti ako obchodnej spoločnosti a registráciou na účely DPH uskutočnil investičné náklady, po svojom zápise a registrácii na účely DPH nárok na odpočet dane, ktorá bola zaplatená na vstupe za uskutočnené investičné náklady vynaložené na zdaniteľnú činnosť spoločnosti v zmysle článku 9 a článkov 168 a 169 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1, v znení neskorších zmien a doplnení)?

2.

Je faktúra, ktorá je dôkazom o uskutočnených investičných nákladoch a ktorá bola vystavená na meno spoločníkov a nie na spoločnosť, prekážkou pre odpočet dane zaplatenej za uskutočnené investičné náklady v zmysle prvej prejudiciálnej otázky?“

22.

Okrem žalobkyne v konaní vo veci samej predložili pripomienky vlády Poľskej republiky, Spolkovej republiky Nemecko a Helénskej republiky, ako aj Komisia.

23.

Na pojednávaní, ktoré sa konalo 22. júna 2011, sa zúčastnil zástupca žalobkyne a splnomocnení zástupcovia vlád Poľskej republiky, Francúzskej republiky a Helénskej republiky, ako aj Komisie.

V – Posúdenie

A – Úvodné pripomienky

24.

Základom tohto konania je problém, o ktorom Súdny dvor už rozhodol. Keď subjekt vykonáva prípravné úkony s cieľom uskutočňovania ekonomickej činnosti, môže vzniknúť časový posun: na jednej strane sa prípravné úkony vykonávajú s cieľom uskutočňovania činnosti podliehajúcej

DPH, ale na druhej strane ešte neexistuje daťové priznanie k dani, ktoré by tomuto subjektu umožnilo vykonať odpôčet DPH zaplatenej na vstupe. S cieľom vyriešiť túto situáciu Súdny dvor priznal uvedeným subjektom právo na vrátenie zaplatenej DPH, aj keď ešte nezačali vykonávať ekonomickú činnosť v pravom zmysle slova. V konečnom dôsledku judikatúra priznáva zdaniteľnej osobe právo na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe počas prípravnej fázy ekonomickej činnosti. Je zrejmé, že po vrátení dane zdaniteľná osoba už nemôže odpôčítať nijakú daň, keď dôjde k preneseniu dane, ale aspoň je zaručené, že v požadovaných fázach bude existovať možnosť získať zaplatenú DPH späť v primeranej lehote.

25.

Je vhodné hneď na začiatku týchto návrhov poukázať na túto osobitosť, keďže napriek tomu, že Súdny dvor zohľadňuje dva rozdielne prípady – na jednej strane vrátenie a na druhej strane odpôčet – tento rozdiel osobitne nevysvetlil. V judikatúre sa obidva spôsoby získania dane späť označujú pojmom „odpôčet“, ktorý stiera rozdiely medzi týmito dvoma prípadmi a v konečnom dôsledku môže viesť k ich zamiešaniu.

26.

So zreteľom na toto rozlíšenie, ktoré je nevyhnutné na poskytnutie užitočnej odpovede, je potrebné ďalej analyzovať dve prejudiciálne otázky, ktoré položil Naczelny Sąd Administracyjny.

B – Prvá prejudiciálna otázka

27.

Naczelny Sąd Administracyjny sa v prvom rade pýta, kto má právo na odpôčet v prípade, ak spoločnosť chce uplatniť toto právo vo vzťahu k investičným tovarom a službám, za ktoré zaplatili DPH „budúci spoločníci“ pred založením spoločnosti.

28.

Paweł Józef Granatowicz a Marcin Michał Wasiewicz neboli spoločníkmi v okamihu nadobudnutia nehnuteľnosti a zo spisu tiež nevyplýva, že by konali ako spoločníci. Je však ťažké poprieť, že obaja uskutočnili túto transakciu ako „budúci spoločníci“, čiže so zámerom založiť ojedlho osobnú spoločnosť, prostredníctvom ktorej by sa vykonávala podnikateľská činnosť spočívajúca vo využívaní uvedenej nehnuteľnosti. Osobitosť, na ktorú som práve poukázal, navyše nie je vôbec výnimočná, ale vyjadruje prax, ktorá je v obchodných vzťahoch obvyklá a rozšírená. Jeden alebo viaceré subjekty sa rozhodnú založiť spoločnosť, vyhľadajú a poskytnú finančné prostriedky, nadobudnú tovar a služby, a keď existujú nevyhnutné podmienky na začatie činnosti, začnú uskutočňovať kroky smerujúce k založeniu spoločnosti, ktorá bude mať právnu subjektivitu a ktorej sa pripíšu právne vzťahy súvisiace s činnosťou spoločnosti. (3) Uplynutie určitého obdobia od kúpy nehnuteľnosti po založenie spoločnosti Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wasiewicz, spółka jawna, je v praxi bežným javom, v dôsledku čoho má rozhodnutie, ktoré Súdny dvor napokon vydá v prejednávanej veci, ešte väčší význam.

29.

Návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Naczelny Sąd Administracyjny, v konečnom dôsledku poskytuje Súdnemu dvoru príležitosť presnejšie charakterizovať postavenie „budúcich spoločníkov“ a spoločností na účely vrátenia DPH zaplatenej na vstupe, ale tiež vymedziť priestor, v rámci ktorého členské štáty môžu upraviť vzťahy, ktoré vznikajú medzi týmito dvoma subjektmi. V rámci zodpovedania tejto otázky je potrebné na úvod v krátkosti spomenúť judikatúru

Súdneho dvora, a to v prvom rade judikatúru týkajúcu sa vymedzenia zdaniteľnej osoby v zmysle článku 9 ods. 1 smernice 2006/112.

1. Judikatúra Súdneho dvora uplatniteľná na prejednávajúcu vec

30.

K tomu, aby sa poskytla odpoveď na prejudiciálne otázky položené v tomto konaní, je potrebné zamerať sa na dva odlišné problémy, ktorými sa Súdny dvor už zaoberal. Prvý z nich sa týka práva na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe, ktoré patrí každému subjektu, ktorý vynaloží investičné náklady v rámci prípravných úkonov na vykonávanie ekonomickej činnosti, ktorú tento subjekt neskôr začne vykonávať. Druhý problém sa týka toho istého práva, ale v prípadoch, v ktorých ekonomická činnosť pokračuje alebo sa formálne začne prostredníctvom iného subjektu. Ako bude uvedené ďalej, ani jeden z týchto dvoch problémov sa presne nevzťahuje na prípad, o ktorý ide v prejednávanej veci, avšak závery, ktoré z nich vyplývajú, majú význam pre poskytnutie užitočnej odpovede.

31.

Po prvé Súdny dvor rozhodol o tom, komu patrí právo na vrátenie investičných nákladov, ak sa toto právo uplatní ešte len v prípravnej fáze ekonomickej činnosti. V rozsudku Rompelman (4) Súdny dvor v súvislosti s týmto problémom použil neformalistický prístup a uznal, že subjekt, ktorý ešte nezačal vykonávať ekonomicкую činnosť, má právo žiadať o vrátenie DPH zaplatenej na vstupe počas tejto prípravnej fázy, pokiaľ vynaložil investičné náklady. (5) Ide teda o prípad, v ktorom nedochádza k zmene subjektu, keďže pán a pani Rompelmanových vynaložili investičné náklady, lebo chceli neskôr sami využívať nehnuteľnosť.

32.

Hoci sa v rozsudku Rompelman opakovane používa pojem „odpočet“, ide skôr o prípad práva na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe, pretože nejde o uplatnenie práva na odpočet DPH splatnej v dôsledku transakcie vo výrobnom reťazci. Naopak, ako už bolo uvedené v bodoch 24 a 25 týchto návrhov, Súdny dvor priznal manželom Rompelmanovým právo na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe – prirodzene za predpokladu, že neskôr, keď začnú vykonávať ekonomicкую činnosť, sa nevykoná nijaký odpočet na základe tejto dane. Toto riešenie zodpovedá zmyslu smernice 2006/112, keďže umožňuje zdaniteľnej osobe „okamžite“ získať späť zaplatenú DPH a zároveň ju nesankcionuje za to, že prípravné úkony týkajúce sa ekonomickej činnosti trvajú dlhší čas.

33.

Riziko, že keď začne vykonávanie ekonomickej činnosti napokon nedôjde, nie je prekážkou tohto riešenia, čo konštatoval Súdny dvor vo veci INZO (6). V rozsudku vydanom v uvedenej veci bola potvrdená existencia práva na vrátenie „aj v prípade, ak sa neskôr rozhodlo..., že sa nepristúpi k prevádzkovej fáze a že spoločnosť sa zruší, takže plánovaná ekonomická činnosť nemala za následok zdaniteľné transakcie.“ (7) Pokiaľ zdaniteľná osoba nekoná ako konečný spotrebiteľ, právo na vrátenie zaplatenej DPH zostáva zachované aj v prípade, ak sa ekonomická činnosť nezačne vykonávať z dôvodov, ktoré táto osoba nemohla ovplyvniť.

34.

Súdny dvor konštatoval, že v prípade podvodu majú daňové orgány možnosti a prostriedky na zistenie, či cieľom činnosti bolo skutočné alebo fiktívne začatie ekonomickej činnosti. Z judikatúry navyše vyplýva, že v týchto prípadoch smernica 2006/112 priznáva členským štátom právo

„žiadať so spätnou úľnou o vrátenie odpôítaných súm, keďže tieto sumy boli odpôítané na základe nesprávnych daových priznaní“. (8)

35.

K rovnakému záveru dospel Súdny dvor v neskorších rozsudkoch, v ktorých potvrdil, že prípravné úkony uskutoúnené zdaniteľnou osobou umožujú tejto osobe získať späť zaplatenú DPH v súvislosti s investítnými nákladmi na budúcu ekonomickú úinnosť. Tento záver jednoznačne potvrdzujú rozsudky vydané vo veciach Gabalfrisa a i. (9), Ghent Coal Terminal (10), Breitsohl (11) a Fini H (12).

36.

Druhá otázka posudzovaná v judikatúre sa týka prípadov prevodu všetkého majetku v zmysle úlánku 19 smernice 2006/112, v ktorých nadobúdateľ vstupuje do práv a povinností prevádzateľa. V tejto súvislosti Súdny dvor tiež uplatňuje neformalistický a kauzistický prístup, na základe ktorého Súdny dvor uznal, že subjekt s právnou subjektivitou, ktorý bol založený osobitne s cieľom vykonávať prípravné úkony smerujúce k založeniu kapitálovej spoločnosti, má právo získať späť DPH zaplatenú za vynaložené náklady. K tomuto riešeniu dospel Súdny dvor vo veci Faxworld (13), v dôsledku čoho prípravná spoločnosť (Vorgründungsgesellschaft) mohla žiadať o vrátenie zaplatenej dane napriek tomu, že nadobudnutý tovar a služby mala v celom rozsahu využívať kapitálová spoločnosť, ktorej boli určené.

37.

Rozsudky vydané vo veciach Rompelman, INZO a iných sa týkali osôb, pre ktoré bolo charakteristické, že samy mali uskutoúňovať ekonomické úinnosti, čo v prejednávanej veci neplatí, keďže – ako uvádza vnútroštátny súd – v tomto konaní došlo k zmene zdaniteľnej osoby. Prístup použitý v rozsudku Faxworld tiež nemožno bez ďalšieho použiť v prejednávanej veci, keďže zatiaľ čo v uvedenej veci došlo k prevodu všetkého majetku, „budúci spoločníci“ v prejednávanej veci uskutoúnili individuálnu transakciu, ktorá sa týka iba jednej nehnuteľnej veci. Preto – ako zdôraznila vláda Francúzskej republiky – prejednávaná vec nepatrí do pôsobnosti úlánku 19 smernice 2006/112.

38.

Napriek tomu už citované rozsudky vyjadrujú cieľ judikatúry Súdneho dvora, ktorý možno použiť aj v prejednávanej veci. Základným cieľom tejto judikatúry je zabezpečiť uplatňovanie zásady daovej neutrality, ktorý je vyjadrený aj v smernici 2006/112 a ktorého zmyslom je zachovať povahu DPH ako nepriamej dane, ktorá zaťažuje výlučne spotrebu, a nie uskutoúňovanie ekonomických úinností. (14) V tomto zmysle tak smernica, ako aj judikatúra Súdneho dvora zabezpečujú, aby subjekt, ktorý znáša DPH počas výrobného procesu, bol schopný získať túto dať späť, k čomu dôjde po prenesení tejto dane na nasledujúci úlánok výrobného reťazca. (15) Vzhľadom na prednosť zásady daovej neutrality v oblasti DPH je potrebné niekedy prekonať formalizmus, čo potvrdzuje podrobná analýza znenia smernice 2006/112, v ktorej sa zákonodarca Únie v rámci vyváženia týchto dvoch zásad tiež prikláňa k prvej zásade.

2. „Budúci spoločníci“ ako zdaniteľné osoby v zmysle úlánku 9 smernice 2006/112

39.

Na úvod je potrebné zdôrazniť, že „budúci spoločníci“ a spoločnosť sú zdaniteľné osoby v zmysle úlánku 9 smernice. V prípade spoločnosti táto skutočnosť nie je sporná, keďže

prostredníctvom nej sa prevádzkuje kameňolom, a teda aj ekonomická činnosť, ktorá odôvodňuje uplatnenie dane. Problematickejšie môže byť označenie „budúcich spoločníkov“ ako zdaniteľných osôb, ale – ako uvediem nalej – táto podmienka je aj v ich prípade splnená.

40.

Osoby, ktoré nadobudnú tovar a prijímú služby s cieľom vložiť ich v okamihu založenia do osobnej spoločnosti, totiž nie sú súčasťou výrobného reťazca v užšom zmysle slova, keďže tieto osoby nevyužívajú nadobudnutý tovar, ani počas transakcie nedosahujú zisk. „Budúci spoločník“ plní jednoducho funkciu sprostredkovateľa, akejsi „náhodnej“ zdaniteľnej osoby, ktorá sa stáva hospodárskym subjektom iba z dôvodu existencie časového úseku, v ktorom iba on môže zastupovať budúci podnik. Z tohto hľadiska by sa rozsudok Rompelman nevzťahoval na prejednávany prípad, keďže otázka, o ktorú išlo v uvedenej veci, sa týkala postavenia subjektu, ktorý ešte nezačal vykonávať ekonomickú činnosť, ale ktorý ju čoskoro začne osobne vykonávať. (16) V rozsudku Rompelman ani v neskoršej judikatúre nedošlo k zmene subjektov, takže postavenie subjektu v prejednávanej veci nie je úplne rovnaké.

41.

Je však zrejmé, že cieľ vyššie citovanej judikatúry je potrebné dosiahnuť aj vtedy, keď sa ekonomická činnosť už vykonáva, alebo keď sa nachádza vo fáze príprav, lebo v opačnom prípade hrozí uplatnenie dane v situáciách, ktoré sú ťažko zlučiteľné so zásadou daňovej neutrality. Ak „budúcemu spoločníkovi“ vznikne povinnosť zaplatiť DPH za dodanie tovaru a služieb, ktorých skutočným príjmom je spoločnosť, ktorá bude tento tovar využívať, je potrebné, aby buď tento budúci spoločník, alebo spoločnosť mali možnosť okamžite odpočítať daň zaplatenú na vstupe, keď dôjde k jej preneseniu. Je dôležité, aby „budúci spoločník“ alebo spoločnosť mali túto možnosť, a to najmä v prípade, ak od okamihu dodania po založenie spoločnosti uplynie určitý čas.

42.

Toto riešenie možno použiť aj v tých prípadoch, v ktorých prípadne nedôjde k založeniu spoločnosti alebo spoločnosť napokon nezačne vykonávať činnosť, ako to bolo vo veci Rompelman. Domnievam sa, že úvahy uvedené v citovanom rozsudku možno použiť aj v prípade, keď „budúci spoločník“ nadobudne tovar alebo službu a neskôr z ospravedlniteľných dôvodov nezaloží spoločnosť. V takom prípade sú členské štáty podľa rozsudku Rompelman povinné stanoviť prostriedok na uplatnenie práva na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe, pričom nositeľom tohto práva bude zjavne „budúci spoločník“. (17)

43.

Preto sa domnievam, že článok 9 smernice 2006/112 sa má z hľadiska citovanej judikatúry vykladať v tom zmysle, že „budúci spoločník“, ktorý nadobudne tovar a služby, za ktoré je povinný zaplatiť DPH, je zdaniteľnou osobou, aj keď k nadobudnutiu dôjde iba na účely neskoršieho vloženia tovaru do spoločnosti v okamihu jej založenia a s cieľom vykonávania ekonomickej činnosti, ktorá bola dôvodom ich nadobudnutia.

3. Nositeľ práva na odpočet a podmienky uplatnenia tohto práva

44.

Vzhľadom na vyššie uvedené by otázka, ktorú položil Naczelny Sąd Administracyjny, zostala nezodpovedaná, ak by sme sa obmedzili len na potvrdenie postavenia zdaniteľných osôb v

prípade „budúcich spoločníkov“. Toto ich postavenie je len východiskom, na základe ktorého možno poskytnúť vnútroštátnemu súdu užitočnú odpoveď, keďže zatiaľ nebolo presne určené, kto je konkrétnym nositeľom práva na vrátenie zaplatenej DPH: „budúci spoločníci“, spoločnosť alebo ktorýkoľvek z týchto dvoch subjektov.

45.

S výnimkou Francúzskej republiky sa členské štáty, ktoré predložili pripomienky, domnievajú, že právo na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe patrí výlučne „budúcim spoločníkom“ ako nadobúdateľom tovaru a služieb, za ktoré bola zaplatená daň. Naopak vláda Francúzskej republiky zastáva názor, že toto právo môže uplatniť buď „budúci spoločník“, alebo spoločnosť, pričom spoločnosť môže uplatniť toto právo v prípade, ak ho podľa vnútroštátneho práva nemôže uplatniť „budúci spoločník“. Žalobkyňa v konaní vo veci samej tvrdí, že právo na odpoveď musí v každom prípade uplatniť spoločnosť.

46.

Doterajšia judikatúra túto otázku jednoznačne nerieši. Situácii, o akú ide v prejednávanej veci, sa najviac podobá situácia, ktorá bola predmetom už citovaného rozsudku Faxworld, v ktorom Súdny dvor priznal právo na vrátenie dane spoločnosti upravenej nemeckým právom (Vorgründungsgesellschaft), ktorej jediným cieľom bolo pripraviť potrebné úkony bezprostredne predchádzajúce založeniu kapitálovej spoločnosti. (18) Súdny dvor obmedzil svoju odpoveď výlučne na osobitosti posudzovaného prípadu, a to s cieľom podradiť ho pod článok 19 smernice 2006/112, podľa ktorého „členské štáty môžu v prípade prevodu všetkých aktív alebo ich časti za úhradu alebo bezodplatne, alebo vo forme vkladu do spoločnosti usúdiť, že nedošlo k dodaniu tovaru a že sa príjemca považuje za právneho nástupcu prevodcu.“ Vo veci Faxworld Spolková republika Nemecko využila uvedené ustanovenie a v dôsledku toho vyžadovala, aby zdaniteľnou osobou poverenou uplatnením práva na odpoveď DPH, ktorú na vstupe zaplatila „Vorgründungsgesellschaft“, bola založená spoločnosť. (19) Súdny dvor sa s týmto prístupom nestotožnil a priznal uvedenému subjektu ako prevodcovi všetkých aktív alebo ich časti právo žiadať o vrátenie dane. (20)

47.

Rozsudok Faxworld je však založený na okolnostiach odlišných od okolností prejednávanej veci. Po prvé vo veci Faxworld sa pochybnosti súvisiace s výkladom týkali prevodu, ktorý podliehal článku 19 smernice 2006/112, zatiaľ čo v prejednávanej veci nejde o prevod „všetkých aktív alebo ich časti“. Tento rozdiel potvrdzuje rozsudok Zita Modes (21), v ktorom Súdny dvor konštatoval, že dodanie jedinej veci, akým je v prejednávanom prípade vklad nehnuteľnosti, nepatrí do pôsobnosti uvedeného článku 19. (22) Francúzska republika správne dospela k tomuto záveru, ako uviedla na pojednávaní.

48.

Tiež je potrebné poukázať na ďalší rozdiel oproti rozsudku Faxworld: skutočnosť, že v nemeckom právnom poriadku je upravený osobitný subjekt na uľahčenie procesu založenia spoločnosti, je ďalším aspektom, ktorým je podmienené uvedené rozhodnutie. Riziko podvodu, v ktorom dochádza takpovediac k dokonalému právnomu nástupníctvu medzi dvoma subjektmi, uľahčuje priznanie práva na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe prvému subjektu, aj keď nie je subjektom, ktorý má vykonávať činnosť. (23)

49.

Okolnosti prejednávaneho prípadu sa podstatne odlišujú od okolností veci Faxworld. Ako už bolo uvedené v bode 47 týchto návrhov, nejde tu o univerzálny prevod v zmysle § 19 smernice, keďže „budúci spoločníci“ neuskutočnili prevod podniku, ale len vklad majetku. Uvedený § 19 sa navyše uplatňuje v prípadoch, v ktorých ide obvykle o dva rozdielne subjekty, spravidla dva nezávislé hospodárske subjekty, zatiaľ čo v prejednávanej veci existuje jednoznačná kontinuita, ktorá sa týka činnosti a dokonca aj zdaniteľných osôb.

50.

Napriek tomu, že je dôležité vziať do úvahy existenciu rozsudku Faxworld, je rovnako dôležité poukázať na vecné rozdiely medzi týmito dvoma prípadmi, a to aspoň v rámci uplatnenia rozhodnutia v uvedenej veci na prejednávajúcu vec.

51.

Vzhľadom na vyššie uvedené je zrejmé, že prípad, o aký ide v prejednávanej veci, na ktorý sa nevzťahuje § 19 smernice, ale v ktorom dochádza k vloženiu majetku „budúcich spoločníkov“ do spoločnosti, pričom existuje faktická totožnosť medzi obidvoma subjektmi a kontinuita v ekonomickej činnosti, je dostatočne špecifický na to, aby ho zákonodarcia Únie osobitne upravil. Ako som už však uviedol, nie je tomu tak a jednoznačná odpoveď na vzniknutý problém nevyplýva zo smernice 2006/112 a ani ju nemožno vyvodiť z jej doslovného znenia. Vzhľadom na neexistenciu takejto právnej úpravy zastávam názor, že smernica 2006/112 priznáva členským štátom širokú mieru voľnej úvahy na prijatie opatrení, ktoré považujú za najvhodnejšie a ktoré podľa ich názoru najviac zodpovedajú cieľom uvedenej smernice. V dôsledku toho skutočná otázka v prejednávanej veci nespočíva ani tak v určení toho, kto uplatní právo na vrátenie zaplatenej DPH, ale za akých podmienok vnútroštátny právny poriadok zaručuje výkon tohto práva.

52.

Uvedené okolnosti vysvetľujú, prečo členské štáty, ktoré v tomto konaní predložili pripomienky, zaujali protichodné stanoviská, ktoré navyše vyjadrujú prax v ich vnútroštátnych právnych poriadkoch. Nie je prekvapujúce, že Francúzska republika obhajuje rovnaké stanovisko ako žalobkyňa v konaní vo veci samej, keďže vo francúzskom právnom poriadku sa uplatňuje takéto riešenie, ako uviedol splnomocnený zástupca uvedeného členského štátu na pojednávaní. (24) Výhrady Spolkovej republiky Nemecko, ktorá poukazuje na potrebu posúdiť, či spoločnosť vykonávala pred svojím založením nejakú činnosť, sa tiež týkajú štátu, ktorý – ako vyplýva z veci Faxworld – upravuje osobitný subjekt podliehajúci osobitnému daňovému režimu, ktorý umožňuje uplatnenie navrhovaného daňového zaobchádzania v takom prípade, o aký ide v prejednávanej veci. (25)

53.

Preto sa domnievam, že § 168 smernice 2006/112 v spojení s § 9 uvedenej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby členský štát v prípade, o aký ide v prejednávanej veci, keď sú subjekty a činnosť fakticky totožné, priznal právo na odpoveť spoločnosti.

54.

V prípade, ak vnútroštátny právny poriadok vylučuje túto možnosť, však musí byť zaradené, aby „budúci spoločníci“ mali právo okamžite žiadať o vrátenie DPH zaplatenej na vstupe za rovnakých

podmienok, aké Súdny dvor už stanovil pre prípady, o aké išlo okrem iného v uvedených veciach Rompelman, INZO alebo Ghent Coal Terminal. V opažnom prípade by dochádzalo k neodôvodnenej diskriminácii iba z dôvodu, že osoby, ktoré zažnú vykonávať činnosť, sa onedlho rozhodnú formalizovať túto činnosť založením spoločnosti.

55.

V prípade, ak sa členské štáty rozhodnú priznať právo na odpúť spoločnosti, táto možnosť musí byť prirodzene podmienená tým, že „budúci spoločníci“ preniesli zaplatenú DPH na spoločnosť v okamihu uskutočnenia nepeážného vkladu, čo musí vyplývať z účtovníctva. Odhliadnuc od tejto podmienky, ktorá má zabrániť podvodom, vzhľadom na to, že „budúci spoločníci“ a spoločnosť sú prakticky úplne totožní, čo je vyjadrené aj v režime osobnej zodpovednosti, ktorým sa vyznačuje spoločnosť, o akú ide v prejednávanej veci, a že existuje jednoznačná kontinuita v ekonomickej činnosti, nič nebráni členským štátom v tom, aby priznali spoločnosti právo na odpúť.

56.

Inak je to v prípade, ak sa členské štáty – ako je to zrejme v prípade Poľskej republiky – rozhodnú odoprieť spoločnosti právo na odpúť stanovené v článku 168 smernice 2006/112. (26) Ako som už uviedol v bode 53 týchto návrhov, v tomto prípade musí byť „budúcim spoločníkom“ zaručené právo na vrátenie zaplatenej DPH, či už formou odpúťovania alebo vrátenia, podľa toho, o ktorý z ďalej uvedených dvoch prípadov ide.

57.

Po prvé sa môže stať, že „budúci spoločníci“ pred vznikom spoločnosti skutočne budú vykonávať ekonomickú činnosť podliehajúcu dani. V tomto prípade prirodzene dôjde k preneseniu DPH na nasledujúci článok výrobného reťazca, k čomu dôjde buď v samotnom okamihu nadobudnutia nehnuteľnosti, alebo onedlho po jej nadobudnutí, pokiaľ už dochádza k ekonomickému využívaniu prostriedkov. „Budúci spoločníci“ v tomto prípade vystupujú ako skutočné hospodárske subjekty a prirodzene budú mať právo na odpúť, ktoré sa uplatní prostredníctvom príslušných pravidelných daňových priznaní, pričom zároveň pokračuje proces založenia spoločnosti.

58.

Po druhé – a o tento prípad zrejme ide v prejednávanej veci – „budúci spoločníci“ by mohli žiadať na založenie spoločnosti a až potom skutočne začať vykonávať ekonomickú činnosť. V tomto prípade neexistujú príjmy ani nedochádza k preneseniu DPH, ale uskutočňujú sa prípravné úkony smerujúce k začatiu výrobnej činnosti, ktoré sú podľa Súdneho dvora rovnocenné ekonomickej činnosti v zmysle smernice 2006/112. (27) Tento prípad jednoznačne vyplýva z rozsudku INZO, v ktorom bolo potvrdené, že keď spoločnosť dala najavo svoj zámer začať vykonávať ekonomickú činnosť, ktorá má za následok transakcie podliehajúce DPH, uskutočnenie prípravného úkonu, akým bola v uvedenej veci štúdia výnosnosti plánovanej činnosti, „možno z tohto dôvodu považovať za ekonomickú činnosť v zmysle... smernice, aj keď cieľom uvedenej štúdie je preskúmať, do akej miery je plánovaná činnosť výnosná.“ (28) Podľa Súdneho dvora musí zdaniteľná osoba získať späť DPH zaplatenú za štúdiu výnosnosti, „aj keď sa vzhľadom na výsledky uvedenej štúdie neskôr rozhodla, že nepristúpi k výrobnej fáze a že zruší spoločnosť, takže plánovaná ekonomická činnosť nemala za následok zdaniteľné transakcie.“ (29)

59.

Z vyššie uvedeného vyplýva, že právo na vrátenie existuje – aj keď len výnimočne – aj v

prípadoch, v ktorých nedošlo k výrobnej činnosti a v ktorých z tohto dôvodu nedošlo ani k preneseniu DPH zaplatenej na vstupe. Ako som uviedol v bode 32 týchto návrhov, z technického hľadiska nejde o právo na odpustenie, ale o právo na vrátenie, avšak vzhľadom na neexistenciu iného výslovného ustanovenia Súdny dvor pri svojom výklade článkov 9 a 168 smernice 2006/112 používa na účely zaradenia zásady daňovej neutrality postup odpustenia.

60.

Toto riešenie je v konečnom dôsledku odôvodnené svojou primeranosťou, ktorá bola tiež spomenutá v citovanom rozsudku INZO. Súdny dvor v uvedenej veci zdôraznil, že v prípade rozdielného daňového zaobchádzania s rovnakými investičnými činnosťami, pričom by sa rozlišovali podniky, ktoré už vykonávajú transakcie podliehajúce DPH, a iné podniky, ktoré chcú prostredníctvom investícií začať vykonávať činnosti, ktoré budú v budúcnosti viesť k zdaniteľným transakciám, „by došlo k svojvoľnému rozlišovaniu medzi týmito podnikmi, keďže prípustnosť odpustenia by v konečnom dôsledku závisela od toho, či takéto investície vedú k zdaniteľným transakciám, alebo nie.“ (30)

61.

Vzhľadom na to, čo bolo uvedené vyššie, je nevyhnutné, aby osoby, ktoré začnú vykonávať prípravné a investičné činnosti, ako je to v prípade „budúcich spoločníkov“ v prejednávanej veci, mali k dispozícii primerané hmotnoprávne a procesné prostriedky, ktoré im zaručia právo na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe.

62.

Počas pojednávania tak pošká vláda, ako aj spoločnosť uznali, že „budúci spoločníci“ podľa poškého práva nemali právo na vrátenie, keďže vklad nehnuteľnosti do spoločnosti bol transakciou oslobodenou od dane. Prináleží vnútroštátnemu súdu overiť, či za týchto okolností skutočnosť, že išlo o transakciu oslobodenú od dane, spôsobuje, že tak „budúci spoločníci“, ako aj spoločnosť sa dostanú do situácie, ktorá sťažuje alebo znemožňuje vrátenie DPH zaplatenej na vstupe.

63.

Ako uznali niektoré štáty v tomto konaní, je nesporné, že priznanie práva na vrátenie zaplatenej DPH „budúcim spoločníkom“ v prípade, ktorý bol práve popísaný, nesie so sebou riziko podvodu, keďže podmienky na uplatnenie vrátenia sú formulované príliš flexibilne. Ide však o mimoriadne špecifický prípad, v ktorom dvaja „budúci spoločníci“ vložili nehnuteľnosť ako nepeňažný vklad do osobnej spoločnosti (31) tvorenej výlučne uvedenými spoločníkmi, prostredníctvom ktorej sa vykonáva ekonomická činnosť, na vykonávanie ktorej bol nadobudnutý tovar, za ktorý bola zaplatená DPH. Táto situácia je z hľadiska boja proti podvodom natoľko špecifická a overiteľná, že členskému štátu by sotva uniklo podvodné správanie „budúcich spoločníkov“ alebo spoločnosti. Rovnako ako v prípadoch, ktorých sa týkali rozsudky Rompelman, INZO a iné citované rozhodnutia, Súdny dvor zastáva názor, že pokiaľ sú splnené formálne podmienky začatia ekonomickej činnosti, nemožno v týchto prípadoch zdaniteľnej osobe uložiť povinnosť, aby preukázala legitímnosť svojho konania, ale že naopak vnútroštátne daňové orgány majú prostriedky na zistenie existencie podvodu za okolností, o aké ide v prejednávanej veci. (32)

64.

Vzhľadom na vyššie uvedené sa domnievam, že články 9 a 168 smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia tomu, aby členský štát za osobitných okolností, akými sú

okolnosti prejednávanej veci, keď fyzické osoby ako „budúci spoločníci“ nadobudnú nehnuteľnosť, ktorú vložia ako nepeňažný vklad do osobnej spoločnosti založenej po nadobudnutí uvedenej nehnuteľnosti a tvorenej uvedenými spoločníkmi, priznal spoločnosti právo na odpis DPH zaplatenej na vstupe.

65.

V prípade, ak poľský štát vylúči túto možnosť, však smernica 2006/112 bráni tomu, aby „budúci spoločníci“ nemohli žiadať o vrátenie DPH zaplatenej na vstupe. Za týchto okolností vnútroštátne orgány musia zabezpečiť, aby „budúci spoločníci“ mohli uplatniť právo na vrátenie za takých hmotnoprávných a procesných podmienok, ktoré neprimerane nesťažujú výkon tohto práva, a v súlade so zásadou daňovej neutrality.

C – Druhá prejudiciálna otázka

66.

Po objasnení otázky, komu prináleží právo na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe, je potrebné zaoberať sa druhou otázkou, ktorú položil Naczelny Sąd Administracyjny a ktorá sa týka faktúr vystavených za tovar a služby, ktoré sú predmetom sporu. Ako vyplýva zo spisu, faktúra za nadobudnutie nehnuteľnosti bola vystavená na meno „budúcich spoločníkov“, zatiaľ čo faktúra za notárske služby bola vystavená na spoločnosť, avšak s dátumom, ktorý predchádzal jej vzniku.

67.

Ako je známe, uplatnenie práva na odpis upraveného v článku 168 smernice 2006/112 je podmienené tým, že zdaniteľná osoba musí mať faktúru. Táto požiadavka vyplýva z článku 178 písm. a) uvedenej smernice, pričom článok 220 bod 1 ju špecifikuje tak, že vyžaduje vystavenie faktúry za každé dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb uskutočnené zdaniteľnou osobou pre inú zdaniteľnú osobu. Podľa článku 226 bodu 5 smernice 2006/112 medzi údaje, ktoré musí faktúra obsahovať, patrí „úplné meno a adresa zdaniteľnej osoby a odberateľa“.

68.

Ako zdôraznili účastníci konania vo veci samej, ako aj viaceré štáty v konaní pred Súdnym dvorom, Súdny dvor vo svojej judikatúre vyložil vyššie uvedené ustanovenia smernice 2006/112 s istou mierou flexibility. Jediným cieľom tohto prístupu je však zaručiť každej zdaniteľnej osobe, ktorá zaplatila daň, právo na odpis dane. Ak poľský štát neprimerane sťažuje vystavenie a predloženie faktúry, hrozí, že tým obmedzí alebo dokonca znemožní uplatnenie práva na odpis, čo by bolo v priamom rozpore s cieľmi sledovanými smernicou 2006/112. Preto Súdny dvor vo svojej judikatúre vytvoril obmenu zásady proporcionality pre tento druh prípadov a opakovane konštatoval, že „náležitosti takto stanovené dotknutým poľským štátom, ktoré musí zdaniteľná osoba dodržať na to, aby mohla uplatniť právo na odpis DPH, nesmú presiahnuť to, čo je absolútne nevyhnutné na overenie správneho uplatnenia postupu prenesenia daňovej povinnosti.“ (33)

69.

Na základe tohto prístupu Súdny dvor obmedzil mieru voľnej úvahy poľských štátov a obmedzil možnosť vyžadovať, aby faktúry obsahovali doplňujúce údaje nad rámec údajov stanovených v smernici. (34) Súdny dvor rovnako konštatoval, že ak faktúra obsahuje chyby alebo nedostatky, ktoré možno dodatočne odstrániť, zdaniteľná osoba musí mať možnosť vykonať opravu tejto faktúry skôr, než jej bude odopreté uplatnenie práva na odpis. (35) V konečnom dôsledku

Polenské štáty nesmú pod zámienkou formálnych náležitostí postupu fakturácie sťažovať uplatnenie práva na odpodet a v konečnom dôsledku spochybňovať zásadu daňovej neutrality zdanením ekonomickej činnosti, a nie konečnej spotreby.

70.

Na základe tejto právnej úpravy a judikatúry je možné posúdiť druhú otázku, ktorú položil Naczelny Sąd Administracyjny a pri zodpovedaní ktorej treba vychádzať z prístupu, ktorý som už uviedol v súvislosti s prvou prejudiciálnou otázkou. Preto je potrebné rozlíšiť dva rozdielne prípady: prípad, keď sa Polenský štát rozhodne priznať právo na odpodet spoločnosti, a prípad, keď sa právo žiadať o vrátenie DPH zaplatenej na vstupe prizná budúcim spoločníkom.

71.

Po prvé ak vnútroštátny právny poriadok pripúšťa priznanie práva na odpodet spoločnosti, je zrejmé, že cieľom je uľahčiť realizáciu transakcie a nezvyšovať jej náklady, pričom štát sa – z hľadiska boja proti podvodom – domnieva, že akékoľvek protiprávne konanie sa odhalí prostredníctvom obvyklých prostriedkov daňovej kontroly a preverovania. K nahradeniu subjektu dochádza automaticky vo všetkých právnych vzťahoch a úkonoch súvisiacich so zmenou subjektov, prirodzene vrátane faktúr.

72.

Vyžadovať v prípade zmeny subjektov, aby nástupnícka zdaniteľná osoba predložila faktúru vystavenú na svoje meno, alebo – v rovnakom zmysle – odmietnuť faktúru z dôvodu, že bola vystavená na meno pôvodnej zdaniteľnej osoby, znamená stanoviť podmienku, ktorú je ťažké či dokonca nemožné splniť. Takýto výsledok by bol nezlučiteľný s judikatúrou Súdneho dvora, ktorý viackrát konštatoval, že „ak správca dane disponuje údajmi potrebnými na určenie, či je zdaniteľná osoba ako príjemca predmetných služieb povinná zaplatiť DPH, nemôže v súvislosti s právom tejto zdaniteľnej osoby odpodet DPH stanoviť dodatočné požiadavky, ktoré môžu mať za následok absolútnu nemožnosť uplatnenia takého práva.“ (36) Práve taký prípad by nastal v prejednávanej veci, keďže zmena subjektov v prospech spoločnosti, ktorá by sa nevzťahovala na faktúru za kúpu nehnuteľnosti vystavenú na meno „budúcich spoločníkov“, by nepriamo viedla k odopretiu práva na odpodet.

73.

A fortiori je zrejmé, že faktúru, ktorá bola síce vystavená na spoločnosť, avšak v čase pred vznikom spoločnosti, musí byť možné opraviť tak, aby bola vystavená na meno spoločníkov bez toho, aby bolo možné použiť túto okolnosť ako dôvod na odopretie práva na odpodet príslušného spoločnosti.

74.

Po druhé, ak právo Polenského štátu nepriznáva spoločnosti právo na odpodet, ale priznáva právo na vrátenie „budúcim spoločníkom“, prvá faktúra týkajúca sa kúpy kameňolomu by z hľadiska smernice 2006/112 nevyvolávala nijaké problémy, keďže ide o faktúru vystavenú na meno „budúcich spoločníkov“. Pokiaľ ide o faktúru vystavenú za založenie spoločnosti, ako tvrdí Komisia a ako bolo uvedené v predchádzajúcom bode týchto návrhov, bola by potrebná oprava faktúry, keďže je zrejmé, že vystavenie faktúry na spoločnosť pred jej vznikom je okolnosťou odôvodňujúcou opravu, a teda aj uplatnenie práva na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe.

75.

Ak teda vnútroštátny právny poriadok za osobitných okolností, akými sú okolnosti prejednávanej veci, stanovuje buď odpôčítanie dane zo strany spoločnosti, alebo vrátenie dane „budúcim spoločníkom“, členský štát nemôže uložiť povinnosti, ktoré by znemožňovali vrátenie DPH zaplatenej na vstupe, vrátane povinností týkajúcich sa vystavovania a predkladania faktúr. Vnútroštátne orgány môžu uplatňovať primerané a nevyhnutné opatrenia na dosiahnutie cieľov smernice 2006/112, ku ktorým patrí – ako nedávno uznal Súdny dvor – oprava faktúry. (37)

76.

Vzhľadom na vyššie uvedené navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na druhú prejudiciálnu otázku v tom zmysle, že článok 178 písm. a) v spojení s článkom 168 smernice 2006/112 sa má vykladať v zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave alebo praxi, ktorá za osobitných okolností, akými sú okolnosti prejednávanej veci, bráni vráteniu DPH zaplatenej na vstupe

a)

v prípade odpôčítania DPH zo strany spoločnosti, keď bola vystavená faktúra buď na meno „budúcich spoločníkov“, alebo na spoločnosť, avšak pred vznikom spoločnosti;

b)

alebo v prípade vrátenia DPH „budúcim spoločníkom“, keď bola vystavená faktúra na spoločnosť pred vznikom spoločnosti.

VI – Návrh

77.

Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázky, ktoré položil Naczelny Sąd Administracyjny, takto:

1.

Články 9 a 168 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia tomu, aby členský štát za osobitných okolností, akými sú okolnosti prejednávanej veci, keď fyzické osoby ako „budúci spoločníci“ nadobudnú nehnuteľnosť, ktorú vložia ako nepeňažný vklad do osobnej spoločnosti založenej po nadobudnutí uvedenej nehnuteľnosti a tvorenej uvedenými spoločníkmi, priznal spoločnosti právo na odpôčet DPH zaplatenej na vstupe.

V prípade, ak členský štát nestanoví túto možnosť, smernica 2006/112 bráni tomu, aby „budúci spoločníci“ nemohli žiadať o vrátenie DPH zaplatenej na vstupe. Za týchto okolností vnútroštátne orgány musia zabezpečiť, aby „budúci spoločníci“ mohli uplatniť právo na vrátenie za takých hmotnoprávných a procesných podmienok, ktoré neprimerane nesťažujú výkon tohto práva, a v súlade so zásadou daňovej neutrality.

2.

článok 178 písm. a) v spojení s článkom 168 smernice 2006/112 sa má vykladať v zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave alebo praxi, ktorá za osobitných okolností, akými sú okolnosti prejednávanej veci, bráni vráteniu DPH zaplatenej na vstupe

a)

v prípade odpočítania DPH zo strany spoločnosti, keď bola vystavená faktúra buď na meno „budúcich spoločníkov“, alebo na spoločnosť, avšak pred vznikom spoločnosti;

b)

alebo v prípade vrátenia DPH „budúcim spoločníkom“, keď bola vystavená faktúra na spoločnosť pred vznikom spoločnosti.

(1) Jazyk prednesu: španielčina.

(2) Smernica Rady z 28. novembra 2006 (Ú. v. EÚ L 347, s. 1).

(3) Pozri ABELLA POBLET, E.: Manual del IVA. 3. vydanie. La Ley, 2006, s. 150 a nasl.

(4) Rozsudok zo 14. februára 1985, 268/83, Zb. s. 655.

(5) Tamže, body 23 a 24.

(6) Rozsudok z 29. februára 1996, C-110/94, Zb. s. I-857.

(7) Tamže, bod 22.

(8) Tamže, bod 24.

(9) Rozsudok z 21. marca 2000, C-110/98 až C-147/98, Zb. s. I-1577.

(10) Rozsudok z 15. januára 1998, C-37/95, Zb. s. I-1.

(11) Rozsudok z 8. júna 2000, C-400/98, Zb. s. I-4321.

(12) Rozsudok z 3. marca 2005, C-32/03, Zb. s. I-1599.

(13) Rozsudok z 29. apríla 2004, C-137/02, Zb. s. I-5547.

(14) Pozri odôvodnenia č. 5, 7, 13 a 30 smernice 2006/12.

(15) Súdny dvor vyjadruje túto myšlienku prostredníctvom formulácie, ktorá je v judikatúre pevne zakotvená a podľa ktorej neutrálnosť DPH sa prejavuje v „režime odpočtov, ktorého účelom je úplne zbaviť podnikateľa zaťaženia vyplývajúceho z DPH splatnej alebo zaplatenej pri výkone všetkých jeho ekonomických činností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zaručuje úplnú neutralitu, pokiaľ ide o daňové zaťaženie všetkých ekonomických činností, bez ohľadu na ich účel alebo výsledky, pod podmienkou, že tieto činnosti samotné v zásade podliehajú DPH.“ Pozri okrem iného rozsudky Rompelman, už citovaný, bod 19; Ghent Coal Terminal, už citovaný, bod 15; Gabalfriša a i., už citovaný, bod 44; z 8. júna 2000, Midland Bank, C-98/98, Zb. s. I-4177, bod 19, a Fini H, už citovaný, bod 25.

(16) Rozsudok Rompelman, už citovaný, body 23 a 24.

(17) Generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer vo svojich návrhoch, ktoré predniesol vo veci Breitsohl, už citovanej, uviedol, že „tým skôr možno konštatovať, že tá istá zásada zakazuje diskrimináciu týchto posledných uvedených podnikov podľa toho, kedy podali žiadosti o odpôčet dane – či to bolo skôr, než sa zistilo, že plánovaná ekonomická činnosť sa napokon neuskutoční, alebo neskôr – alebo na základe toho, či im pri podaní takej žiadosti príslušný správca dane formálne priznal resp. nepriznal postavenie zdaniteľnej osoby“ (bod 47).

(18) Pozri v tejto súvislosti KLENK, F. in SÖLCH, O., RINGLEB, K.: Umsatzsteuergesetz, Kommentar. Beck, 2003, bod 482 a nasl.

(19) Rozsudok Faxworld, už citovaný, bod 35.

(20) Tamže, body 41 a 42.

(21) Rozsudok z 27. novembra 2003, C-497/01, Zb. s. I-14393.

(22) Tamže, bod 40.

(23) Poukazujem na to, že rozhodnutie, ku ktorému dospel Súdny dvor, sa na prvý pohľad nezhoduje s odpoveťou poskytnutou v rozsudku z 22. februára 2001, Abbey National, C-408/98, Zb. s. I-1361, napriek tomu, že obidve veci sa týkali článku 19 smernice. Ako zdôraznil generálny advokát Jacobs vo svojich návrhoch, ktoré predniesol 23. októbra 2003 v už citovanej veci Faxworld, rozdiel medzi týmito dvoma prípadmi spočíva vo vnútroštátnom právnom rámci každej z vecí a v povahe uskutočnených transakcií. Tento výklad si osvojil aj Súdny dvor, ktorý s osobitným dôrazom poukázal na „osobitné okolnosti“ vo veci Faxworld (pozri bod 42 už citovaného rozsudku Faxworld).

(24) V tejto súvislosti pozri rozsudok Conseil d'État z 30. apríla 1980, ?. 15506.

(25) V tejto súvislosti pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs, už citované, body 19 až 24.

(26) Poľská vláda a zástupca spoločnosti, ako aj vnútroštátny orgán uviedli, že v poľskom právnom poriadku sa uplatňuje toto riešenie.

(27) Pozri rozsudok Rompelman, už citovaný.

(28) Rozsudok INZO, už citovaný, bod 18.

(29) Tamže, bod 20 (kurzívou zvýraznil generálny advokát).

(30) Tamže, bod 22.

(31) Podľa informácie, ktorú poskytla poľská vláda a zástupca spoločnosti, verejná obchodná spoločnosť upravená v poľskom právnom poriadku je osobnou spoločnosťou, za záväzky ktorej zodpovedá táto spoločnosť svojím majetkom a zároveň za ne ručia spoločníci svojím majetkom, aj keď zodpovednosť spoločníkov je subsidiárna.

(32) „Pokiaľ by správca dane dospel ku zisteniu, že právo na odpôčet bolo uplatnené podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom, bol by oprávnený požadovať so spätnou účinnosťou vrátenie odpôčítaných súm“ (rozsudok Fini H, už citovaný, bod 33, s odkazom na rozsudky Rompelman, už citovaný, bod 24; INZO, už citovaný, bod 24, a Gabalfriša a i., už citovaný, bod 46).

(33) Rozsudky z 1. apríla 2004, Bockemühl, C-90/02, Zb. s. I-3303, bod 50; z 8. mája 2008,

Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, Zb. s. I-3457, bod 50; z 30. septembra 2010, Uszodaépít?, C-392/09, Zb. s. I-8791, bod 38, a z 28. júla 2011, Komisia/Ma?arsko, C-274/10, Zb. s. I-7289, bod 43.

(34) Rozsudky Bockemühl, už citovaný, bod 51; z 21. apríla 2005, HE, C-25/03, Zb. s. I-3123, body 78 až 82, a Ecotrade, už citovaný, bod 64.

(35) Rozsudok z 15. júla 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, Zb. s. I-7467, body 43 a 44.

(36) Rozsudok Bockemühl, už citovaný, bod 51.

(37) Rozsudok Pannon Gép Centrum, už citovaný, bod 44.