Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
José MARTÍN y PÉREZ DE NANCLARES
prednesené 13. mája 2026[1]

Vec T-366/25 [Szytelbiecka][i]

D.B.
proti
Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Spoločný systém DPH – Článok 19 prvý odsek smernice 2006/112/ES – Pojem ‚prevod všetkých aktív alebo ich časti' – Darovanie podniku v dvoch rovnakých podieloch dvom fyzickým osobám, ktoré ich majú v úmysle vložiť ako nepeňažný vklad do verejnej obchodnej spoločnosti – Viacerí príjemcovia – Analýza série transakcií – Pojem ‚hospodárska realita'"

I. Úvod

1. „Právo je praktická myšlienka, teda má určitý účel, a každá tendenčná myšlienka je v podstate dvojitá, lebo obsahuje antitézu, účel a prostriedky… Neexistuje titul…, ktorého definícia by nebola nutne dvojitá; je v nej obsiahnutý navrhovaný účel a prostriedky na jeho dosiahnutie. Nech sú však prostriedky akokoľvek rôznorodé, vždy sa obmedzujú na boj proti nespravodlivosti." Takto sa začína slávna esej Rudolfa von Jheringa, kde opierajúc sa o svoj rozlúčkový prejav na Viedenskej univerzite, ktorý predniesol 11. marca 1872, rozvinul zvodnú myšlienku neustáleho boja za právo.[2] Ide o osobitný boj, v ktorom teleologický výklad noriem musí zaručiť, že právo bude schopné plniť svoju skutočnú spoločenskú funkciu, aby, ako rozvádza vo svojej neskoršej (a rozsiahlej) práci *L'évolution du droit (Vývoj práva)*[3], právo nebolo samoúčelné, ale bolo nástrojom na dosiahnutie spoločenského cieľa, ktorý zabráni tomu, aby formalistický výklad, obmedzený na znenie normy, viedol k nespravodlivému uplatňovaniu. A v skutočnosti sa odvtedy v najuznávanejšej právnej doktríne vedie diskusia o tom, či právo formuje spoločenskú realitu alebo je to naopak.

[1] Jazyk prednesu: francúzština.

[i] Názov tejto veci je fiktívny. Nezodpovedá skutočnému menu ani názvu žiadneho z účastníkov konania.

[2] JHERING von, R.: *Der Kampf um's Recht*. Wien: G. J. Manz, 1872, s. 7, do francúzštiny preložil MEYDIEU, A. F.: *Le combat pour le droit*. Paris: A. Durand et Pedone-Lauriel, 1875, s. 1. Toto dielo bolo následne obohatené a vylepšené, čo viedlo k jedenástim rôznym vydaniam počas autorovho života.

[3] JHERING von, R.: *Zweck im Recht*. Leipzig: Druck und Verlag von Breitkopf & Härtel, 1877, do francúzštiny preložil v 3. nemeckom vydaní DE MEULENAERE, O., Paris: Chevalier-Marescq et Cie, 1901.

2. Podobná dilema sa rieši v prejednávanej veci, keďže Všeobecný súd má určiť, či účel (t. j. vykonávanie hospodárskej činnosti) má prednosť pred použitými prostriedkami (teda sériou po sebe idúcich transakcií zahŕňajúcich viacerých príjemcov) pri výklade článku 19 prvého odseku smernice 2006/112/ES. [4]

3. Svojím návrhom na začatie prejudiciálneho konania sa totiž Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko) pýta na pôsobnosť článku 19 prvého odseku smernice 2006/112 v rámci sporu medzi fyzickou osobou vykonávajúcou hospodársku činnosť a Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (riaditeľ Štátneho úradu pre daňové informácie, Poľsko) (ďalej len „daňový orgán"), ktorého predmetom je skutočnosť, že daňový orgán odmietol považovať prevod podniku tejto osoby na jej potomkov, konkrétne dve dcéry, za nepodliehajúci dani z pridanej hodnoty (DPH).

4. Špecifikum tejto veci spočíva v tom, že dve dcéry, z ktorých každá dostane z podniku svojej matky podiel 50 %, plánujú tieto podiely vložiť do verejnej obchodnej spoločnosti, ktorú budú spoločne riadiť a ktorá bude pokračovať v hospodárskej činnosti prevedeného podniku.

5. Predkladajúci vnútroštátny súd má v podstate pochybnosti o tom, či k tejto sérii prevodových transakcií treba pristupovať ako k samostatným a nezávislým transakciám alebo naopak, ako k nedeliteľnému celku. Odpoveď na túto otázku určí, či prevod podniku z matky na dcéry patrí do pôsobnosti článku 19 prvého odseku smernice 2006/112.

II. Právny rámec

A. Právo Únie

6. Podľa článku 1 ods. 2 smernice 2006/112 „na každú transakciu sa uplatní DPH vypočítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzby platnej pre tento tovar alebo služby po odpočítaní sumy DPH, ktorou boli priamo zaťažené rôzne nákladové prvky".

7. Podľa článku 2 ods. 1 písm. a) tejto smernice DPH podlieha „dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká".

8. Článok 16 prvý odsek tejto smernice stanovuje:

„Použitie tovaru, ktorý je súčasťou majetku podniku zdaniteľnej osoby, na osobnú spotrebu tejto zdaniteľnej osoby alebo na osobnú spotrebu jej zamestnancov, alebo bezodplatné poskytnutie tohto tovaru, alebo všeobecnejšie jeho využitie na iné ako ekonomické účely, sa považuje za dodanie tovaru za protihodnotu, ak DPH za príslušný tovar alebo za jeho súčasti bola úplne alebo čiastočne odpočítateľná."

9. Článok 19 prvý odsek tejto smernice stanovuje:

„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."

[4] Smernica Rady z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

B. Poľské právo

10. Ustawa o podatku od towarów i usług (zákon o dani z tovarov a služieb) z 11. marca 2004 (Dz. U. z roku 2024, položka 361, v znení zmien a doplnení; ďalej len „zákon o DPH“) v článku 2 bode 27e stanovuje:

„Vždy, keď sa v nasledujúcich ustanoveniach odkazuje na organizačnú zložku podniku, rozumie sa tým organizačne a finančne oddelený súbor hmotného a nehmotného majetku existujúceho podniku, vrátane jeho záväzkov, určený na vykonávanie konkrétnych hospodárskych úloh, ktorý by zároveň mohol predstavovať samostatný podnik vykonávajúci tieto úlohy nezávisle.“

11. Článok 6 bod 1 zákona o DPH stanovuje, že ustanovenia tohto zákona sa nevzťahujú „na predaj podniku alebo jeho organizačnej zložky“.

12. Článok 7 ods. 2 bod 1 zákona o DPH stanovuje:

„Za dodanie tovaru v zmysle článku 5 ods. 1 bodu 1 sa považuje aj bezodplatný prevod tovaru, ktorý je súčasťou majetku podniku zdaniteľnej osoby, vykonaný touto zdaniteľnou osobou, najmä:

1. prevod alebo spotreba tovaru určeného na osobnú spotrebu zdaniteľnej osoby alebo jej zamestnancov vrátane bývalých zamestnancov, partnerov, spoločníkov, akcionárov, členov družstiev a členov ich domácnosti, členov subjektov tvoriacich právnické osoby, členov združení[.]“

III. Skutkový stav a prejudiciálna otázka

13. D.B. podniká pod obchodným menom „Przedsiębiorstwo B.“ (ďalej len „podnik D.B.“) a je platiteľkou DPH. Má v úmysle darovať celý podnik svojim dvom dcéram A.K. a P.K., z ktorých každá získa podiel na podniku vo výške 50 %. [5]

14. A.K. a P.K. riadia vlastný podnik P. v podobe verejnej obchodnej spoločnosti (ďalej len „spoločnosť A.K. a P.K.“), ktorá podlieha DPH. Plánujú začleniť podnik D.B. do svojej spoločnosti a pokračovať v jeho činnosti v podstate v nezmenenej podobe.

15. D.B. požiadala daňový orgán o záväzné stanovisko týkajúce sa ustanovení zákona o DPH vo veci oslobodenia darovania majetku od DPH.

16. V stanovisku z 26. júna 2020 daňový orgán uviedol, že každá z dcér D.B. dostane len časť podniku D.B., takže predmetom bezodplatného prevodu nebude podnik, ale podiel na jednotlivých jeho aktívach. Držba takého podielu neumožňuje samostatné vykonávanie hospodárskej činnosti. Okrem toho aktíva podniku D.B. nebudú použité na plnenie špecifických hospodárskych úloh, lebo hospodársku činnosť, v rámci ktorej budú použité, bude vykonávať tretia osoba, a to spoločnosť A.K. a P.K., do ktorej chcú A.K. a P.K. vložiť získané podiely.

[5] Chcem poukázať na to, že v návrhu na začatie prejudiciálneho konania je uvedené, že D. B. spolu so svojím manželom, otcom A.K. a P.K., plánujú darovať celý podnik svojim dvom dcéram. Manžel D. B. je však spomenutý len raz a nie je špecifikované ani jeho postavenie, ani úloha v sérii transakcií, ktoré sú predmetom sporu vo veci samej, takže z dostupných faktov podľa všetkého vyplýva, že iba D. B. musí byť považovaná za prevodcu v zmysle článku 19 prvého odseku smernice 2006/112. Navyše na pojednávaní bolo potvrdené, že transakcie, ktoré sú predmetom sporu vo veci samej, sa naozaj uskutočnili.

17. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Vojvodský správny súd Poznaň, Poľsko) rozsudkom z 30. marca 2021 zamietol žalobu, ktorú D.B. podala proti záväznému stanovisku, keďže sa stotožnil s názorom daňového orgánu.

18. D.B. podala kasačný opravný prostriedok na Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd), ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.

19. Predkladajúci vnútroštátny súd zdôrazňuje, že Súdny dvor v súvislosti s článkom 19 prvým odsekom smernice 2006/112, ktorý bol do poľského práva prebratý článkom 6 bodom 1 zákona o DPH, neanalyzoval prípad prevodu celého majetku na dve fyzické osoby, ktoré nie sú podnikateľmi a ktoré následnými úkonmi vložia svoje spoluvlastnícke podiely na podniku do spoločnosti vykonávajúcej hospodársku činnosť.

20. Podľa predkladajúceho vnútroštátneho súdu možno článok 19 prvý odsek smernice 2006/112 vykladať dvoma rôznymi spôsobmi. Podľa prvého výkladu, ktorý je založený na samostatnom preskúmaní každej transakcie, darovanie podielu v podniku vo výške 50 % nemožno považovať za prevod v zmysle tohto ustanovenia, lebo neumožňuje samostatné vykonávanie hospodárskej činnosti. Okrem toho nemožno vychádzať z toho, že A.K. a P.K. majú v úmysle pokračovať v takej činnosti, keďže chcú následným úkonom vložiť svoje podiely do tretej osoby, konkrétne do spoločnosti, ktorej sú spoluvlastníkmi.

21. Podľa druhého výkladu, ktorý je funkčný, treba sériu transakcií chápať tak, že ich cieľom je prevod celého podniku a pokračovanie v jeho hospodárskej činnosti, v dôsledku čoho sa článok 19 prvý odsek tejto smernice uplatní.

22. Predkladajúci vnútroštátny súd navyše uvádza, že momentálne prejednáva samostatný spor, ktorého cieľom je určiť, či prevod podielov podniku D.B. zo strany A.K. a P.K. na spoločnosť, ktorej sú spoluvlastníkmi, bude oslobodený od DPH podľa článku 19 prvého odseku smernice 2006/112.

23. Za týchto okolností Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru v rámci konania upraveného v článku 267 ZFEÚ túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 19 smernice [2006/112] vykladať v tom zmysle, že o prevod všetkých aktív v zmysle tohto ustanovenia ide aj vtedy, keď zdaniteľná osoba bezodplatne prevedie po [50 %] podielu na všetkých aktívach na dve fyzické osoby, ktoré nie sú zdaniteľnými osobami a ktoré majú v úmysle bezodkladne vložiť tieto podiely ako nepeňažný vklad do spoločnosti vykonávajúcej hospodársku činnosť, ktorej sú spoločníkmi?“

IV. Konanie na Súdnom dvore a na Všeobecnom súde

24. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania bol do kancelárie Súdneho dvora doručený 19. mája 2025. Podľa článku 50b Štatútu Súdneho dvora Európskej únie bol tento návrh postúpený Všeobecnému súdu.

25. Daňový orgán, poľská vláda a Európska komisia predložili písomné pripomienky. D.B., daňový orgán, poľská vláda a Komisia sa zúčastnili na pojednávaní, ktoré sa konalo 25. marca 2026.

V. Právne posúdenie

26. Svojou jedinou prejudiciálnou otázkou sa predkladajúci vnútroštátny súd pýta na pôsobnosť článku 19 prvého odseku smernice 2006/112. Kladie teda otázku, či sa výnimka upravená v tomto ustanovení môže uplatniť, ak zdaniteľná osoba bezodplatne prevedie celý majetok v podobe dvoch podielov po 50 % na dve fyzické osoby, ktoré nie sú zdaniteľnými osobami a ktoré majú v úmysle bezodkladne vložiť tieto podiely ako nepeňažný vklad do spoločnosti vykonávajúcej hospodársku činnosť, ktorej sú jedinými spoločníkmi.

27. Ako som uviedol v úvode a v pripomenutí skutkového stavu,[6] ako možné sa javia dva výklady článku 19 prvého odseku smernice 2006/112.

28. Na to, aby som Všeobecnému súdu poskytol čo najlepšie usmernenie k výkladu tohto ustanovenia, začnem po prvé niekoľkými úvodnými poznámkami, ktoré umožnia jasne definovať obrysy otázky (A). Po druhé sa budem zaoberať možnosťou samostatnej analýzy každej transakcie zo série transakcií, ktoré sú predmetom sporu vo veci samej (B), a po tretie preskúmam možnosť spoločného posúdenia transakcií, ktoré tvoria túto sériu transakcií (C). To mi umožní v štvrtom a poslednom kroku poskytnúť Všeobecnému súdu odpoveď, pokiaľ ide o výklad pôsobnosti článku 19 prvého odseku smernice 2006/112, ktorý by podľa môjho názoru mal prijať (D).

A. Úvodné poznámky

29. Na lepšie pochopenie dvoch možností výkladu pôsobnosti článku 19 prvého odseku smernice 2006/112, ktoré má Všeobecný súd k dispozícii, sa mi zdá nevyhnutné uviesť niekoľko vysvetlení skutkového rámca (1), rámca judikatúry (2), ale aj pojmu „príjemca“ uvedeného v tomto ustanovení (3).

1. Skutkový rámec

30. Vzhľadom na otázky, ktoré vzniesla Komisia vo svojich písomných pripomienkach a ktoré položili sudcovia Všeobecného súdu, ako aj ja na pojednávaní, sa mi zdá dôležité vysvetliť nasledujúce skutkové okolnosti.

31. Keďže chce D.B. darovať podiel vo výške 50 % svojho podniku každej zo svojich dcér A.K. a P.K., prevedie na ne majetok svojho podniku, inými slovami jeho aktíva.

32. V dôsledku toho, ako uviedol daňový úrad, nadobudnutím podielu vo výške 50 % na podniku D.B. získajú A.K. a P.K. len podiel na vlastníckom práve k jednotlivým aktívam, ktoré vlastní ich matka.

33. Preto prevod podielov v podniku D.B. na A.K. a P.K. treba klasifikovať ako transakciu, pri ktorej zdaniteľná osoba bezodplatne prevádza majetok svojho podniku na nezdaniteľné osoby. Pokiaľ ide o prevod podielov A.K. a P.K. na ich spoločnosť, ide o transakciu, pri ktorej dve nezdaniteľné osoby uskutočnia nepeňažný vklad do spoločnosti.

[6] Pozri body 5, 20 a 21 vyššie.

34. Po vymedzení sporných transakcií je možné reagovať na pochybnosti, ktoré vyjadrila Komisia, pokiaľ ide o možnú hypotetickú povahu položenej otázky. Jej pochybnosti vychádzajú z toho, že predkladajúci vnútroštátny súd neuviedol, na akom právnom základe by bezodplatný prevod aktív podniku D.B. na A.K. a P.K., pričom každá z nich získa podiel 50 %, mohol v zásade podliehať DPH. Podľa môjho názoru by takýto prevod mohol podliehať DPH na základe § 7 ods. 2 bodu 1 zákona o DPH, ktorý preberá článok 16 prvý odsek smernice 2006/112, čo však musí určiť predkladajúci vnútroštátny súd. [7]

35. V každom prípade pripomínam, že podľa ustálenej judikatúry sa na otázky položené vnútroštátnym súdom v legislatívnom a skutkovom kontexte, ktorého vymedzenie je zodpovednosťou tohto súdu a Súdnemu dvoru neprináleží skúmať jeho presnosť, vzťahuje domnienka relevantnosti. [8]

36. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania však vyplýva, že predkladajúci vnútroštátny súd sa domnieva, že prevod podielov podniku D.B. na jej dcéry podlieha DPH, ak nepatrí do pôsobnosti článku 19 prvého odseku smernice 2006/112.

2. Rámec judikatúry

37. Treba pripomenúť, že prvý odsek článku 19 smernice 2006/112 má rovnaké znenie ako článok 5 ods. 8 šiestej smernice 77/388/EHS [9] a že ho treba vykladať z hľadiska judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa tohto ustanovenia. [10]

38. Pokiaľ ide o existujúcu judikatúru týkajúcu sa článku 19 prvého odseku smernice 2006/112, podľa môjho názoru poskytuje pomerne komplexný výklad pôsobnosti tohto ustanovenia. Rád by som pripomenul nasledujúce informácie na účely týchto návrhov.

39. Po prvé podľa mňa z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že na uplatnenie prvého odseku článku 19 smernice 2006/112 musia byť splnené dve kumulatívne podmienky: po prvé je nevyhnutné, aby vykonaný prevod všetkých aktív alebo ich časti umožnil pokračovanie samostatnej hospodárskej činnosti, a po druhé nadobúdateľ musí mať v úmysle takúto činnosť vykonávať. [11]

[7] Pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. júla 2017, Túrkevei Tejtermelő Kft. (C-129/16, EU:C:2017:547, bod 43 a citovaná judikatúra).

[8] Pozri rozsudok z 15. mája 2003, Salzmann (C-300/01, EU:C:2003:283, bod 31 a citovaná judikatúra).

[9] Šiesta smernica Rady zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23) (ďalej len „šiesta smernica“).

[10] Pozri uznesenie zo 16. januára 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Łodzi (C-729/21, neuverejnené, EU:C:2023:74, bod 33 a citovaná judikatúra).

[11] Pozri v tomto zmysle rozsudok z 30. mája 2013, X (C-651/11, EU:C:2013:346, bod 32 a citovaná judikatúra). Je to aj názor daňového orgánu, poľskej vlády a Komisie, ako vyplýva z ich písomných pripomienok. Chcem však poukázať na to, že podľa druhého odseku článku 19 smernice 2006/112 „členské štáty môžu prijať opatrenia potrebné na predchádzanie narušeniu hospodárskej súťaže v prípadoch, ak príjemca nie je v plnom rozsahu povinný platiť daň. Môžu tiež prijať akékoľvek opatrenia potrebné na zabránenie tomu, aby uplatňovaním tohto článku mohlo dochádzať k daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani.“ Pokiaľ ide o prehľad ďalších požiadaviek podľa vnútroštátnych právnych poriadkov členských štátov: ANNACONDIA, F.: *EU VAT Compass 2021/2022*. Amsterdam: IBFD, 2021, s. 803 až 805.

40. Pokiaľ ide o prvú podmienku, pojem „prevod všetkých aktív alebo ich časti“ sa musí vykladať v tom zmysle, že sa vzťahuje na prevod obchodného majetku alebo samostatnej časti podniku zahŕňajúcej hmotné a prípadne nehmotné zložky, ktoré v súhrne predstavujú podnik alebo časť podniku spôsobilú vykonávať samostatnú hospodársku činnosť, ale že sa nevzťahuje len na prevod majetku, akým je prevod skladových zásob výrobkov. [12]

41. Navyše na to, aby išlo o prevod obchodného majetku alebo samostatnej časti podniku, musí byť súhrn prevedených zložiek postačujúci na to, aby umožnil vykonávanie samostatnej hospodárskej činnosti. [13]

42. Pokiaľ ide o druhú podmienku, nadobúdateľ musí mať v úmysle prevádzkovať prevedený podnik alebo časť podniku, a nielen okamžite ukončiť dotknutú činnosť a prípadne predať skladové zásoby. [14]

43. Po druhé treba zdôrazniť, že znenie článku 19 prvého odseku smernice 2006/112 používa pojem „prevodca“ v jednotnom čísle, čo znamená, že uvedené ustanovenie nepočíta s uplatnením na prípad, keď viacero prevodcov predá svoje podiely rovnakému nadobúdateľovi. [15]

44. Po tretie článok 19 prvý odsek smernice 2006/112 stanovuje, že „sa príjemca považuje za právneho nástupcu prevodcu“. Z jasného znenia tohto ustanovenia vyplýva, že kontinuita, z ktorej vychádza, je dôsledkom toho, že nedošlo k dodaniu tovaru. [16]

45. Tento výklad článku 19 prvého odseku smernice 2006/112 je podporený cieľom tohto ustanovenia, ktorým je uľahčiť členským štátom prevody podnikov alebo ich časti tým, že tieto prevody zjednoduší a nezaťaží rozpočet príjemcu neprimeranou daňovou záťažou, ktorá sa v každom prípade vyberie neskôr odpočítaním DPH na vstupe. [17]

3. Pojem „príjemca“

46. Keďže v prejednávanej veci je podnik D.B. prevedený na viaceré osoby, je potrebné preskúmať pojem „príjemca“ uvedený v prvom odseku článku 19 smernice 2006/112 a otázku, či podľa tohto ustanovenia môžu byť všetky aktíva prevedené na viacerých príjemcov.

47. S touto otázkou je spojené pochopenie pôsobnosti výrazu „sa príjemca považuje za právneho nástupcu prevodcu“.

[12] Pozri rozsudky z 27. novembra 2003, Zita Modes (C-497/01, EU:C:2003:644, bod 40), z 10. novembra 2011, Schriever (C-444/10, EU:C:2011:724, bod 24 a citovaná judikatúra), a uznesenie zo 16. januára 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Łodzi (C-729/21, neuverejnené, EU:C:2023:74, bod 30). Pokiaľ ide o konkrétny vplyv definície pojmu „prevod všetkých aktív alebo ich časti“, ktorú poskytol Súdny dvor v rozsudku z 27. novembra 2003, Zita Modes (C-497/01, EU:C:2003:644), v určitých vnútroštátnych právnych systémoch: CULOT, A., THILMANY, J.: *Manuel des droits d'enregistrement et de la TVA applicables aux actes de société*. Bruxelles: Larcier-Intersentia, 2025, s. 145 a 146; CALDERÓN CARRERO, J. M., QUINTAS SEARA, A.: El IVA en la transmisión del patrimonio empresarial: la progresiva flexibilización comunitaria de la regla de no sujeción. In: *Revista técnica tributaria*, č. 102, 2013, s. 95 – 117 (s. 108). Tento rozsudok tiež umožnil vyriešiť problémy týkajúce sa klasifikácie čiastočného predaja podniku, ktoré dovtedy existovali: WÄGER, C.: Nicht steuerbare Veräußerung eines Geschäftsbetriebs im ganzen bei Absicht der Fortführung des übertragenen Geschäftsbetriebs oder Unternehmensteils durch den Erwerber. In: *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2004, s. 24 – 27 (s. 26).

[13] Pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. novembra 2011, Schriever (C-444/10, EU:C:2011:724, bod 25).

[14] Pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. novembra 2003, Zita Modes (C-497/01, EU:C:2003:644, bod 44).

[15] Rozsudok z 30. mája 2013, X (C-651/11, EU:C:2013:346, bod 46).

[16] Pozri v tomto zmysle uznesenie zo 16. januára 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Łodzi (C-729/21, neuverejnené, EU:C:2023:74, bod 36 a citovaná judikatúra), a návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Brkan vo veci A&P Deco (T-397/25, EU:T:2026:263, body 41 a 45).

[17] Pozri rozsudok z 10. novembra 2011, Schriever (C-444/10, EU:C:2011:724, bod 23 a citovaná judikatúra).

48. V tomto ohľade pripomínam, že v súlade s ustálenou judikatúrou je na účely výkladu ustanovenia práva Únie potrebné zohľadniť nielen jeho znenie, ale aj jeho kontext a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je súčasťou. [18]

49. Podľa mňa z judikatúry jasne vyplýva, že výraz príjemca označuje osobu, na ktorú sú prevedené všetky aktíva alebo ich časť umožňujúca vykonávanie samostatnej hospodárskej činnosti a ktorá má v úmysle takúto činnosť vykonávať. Keďže prevod majetku môže byť čiastočný, celý majetok môže byť predmetom viacerých samostatných prevodov (v takom prípade sú všetky prevody čiastočné), čo zas znamená existenciu viacerých príjemcov.

50. Keďže však vo výraze „sa príjemca považuje za právneho nástupcu prevodcu“ je pojem „príjemca“ použitý v jednotnom čísle, [19] podľa môjho názoru to treba chápať tak, že prevod všetkých aktív alebo ich časti môže byť v každom prípade vykonaný len v prospech jedného príjemcu.

51. Tento doslovný výklad sa mi zdá byť nielen v súlade s judikatúrou pripomenutou v bode 43 vyššie, ktorá sa týka pojmu „prevodca“ v tomto výraze, ale potvrdzuje ho aj kontextový a teleologický výklad článku 19 smernice 2006/112.

52. Pokiaľ ide o kontext, v ktorom bol prijatý článok 19 smernice 2006/112, rovnako ako generálny advokát Jacobs v návrhoch prednesených vo veci Abbey National [20] chcem poukázať na to, že preambula šiestej smernice alebo smernice 2006/112 ani návrhy smernice z dielne Komisie [21] neobsahujú informácie, pomocou ktorých by bolo možné vysvetliť voľbu normotvorcu, pokiaľ ide o slová použité v článku 19 prvom odseku smernice 2006/112 a v článku 5 ods. 8 šiestej smernice.

53. Treba však poukázať na to, že už ustanovenie predchádzajúce článku 5 ods. 8 šiestej smernice, ktorým bola poznámka k článku 5 ods. 1 v prílohe A k druhej smernici 67/228/EHS, [22] stanovovalo, že „členské štáty môžu vychádzať z toho, že v prípade vkladu všetkých aktív alebo ich časti do spoločnosti sa prijímajúca spoločnosť považuje za právneho nástupcu vkladateľa“.

54. Inými slovami, ustanovenia práva Únie od začiatku odkazovali na jediného príjemcu a jediného prevodcu.

55. Teleologický výklad článku 19 prvého odseku smernice 2006/112 potvrdzuje, že ide o úmyselnú voľbu normotvorcu. Ako som pripomenul v bode 44 vyššie, toto ustanovenie stanovuje, že „sa príjemca považuje za právneho nástupcu prevodcu“, s cieľom, aby príjemca prevzal práva a povinnosti prevodcu v oblasti DPH. Príjemca bude teda v prípade potreby musieť vykonať úpravy dane, ktorú prevodca odpočítal, ako keby prevodca naďalej používal majetok. [23]

[18] Rozsudky zo 17. novembra 1983, Merck (292/82, EU:C:1983:335, bod 12); z 9. marca 2023, ACER/Aquind (C-46/21 P, EU:C:2023:182, bod 54), a z 18. decembra 2025, E. (Započítanie pohľadávok) (C-481/24, EU:C:2025:996, bod 29).

[19] Pojem „príjemca“ sa používa v jednotnom čísle vo všetkých jazykových verziách článku 19 prvého odseku smernice 2006/112.

[20] C-408/98, EU:C:2000:207, bod 23.

[21] Pozri návrh šiestej smernice Rady o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, KOM(73) 950 v konečnom znení, 20. jún 1973, a pokiaľ ide o smernicu 2006/112, návrh smernice Rady o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, KOM(2004) 246 v konečnom znení, 15. apríl 2004.

[22] Druhá smernica Rady z 11. apríla 1967 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – štruktúra a podmienky uplatnenia spoločného systému dane z pridanej hodnoty [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 71, 1967, s. 1303).

[23] SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.: *IVA para expertos*. Madrid: Francis Lefebvre, 2024, 4. vyd., s. 1790 až 1798 (bod 20547), a SERLOOTEN, S., DEBAT, O.: *Droit fiscal des affaires*. Paris: Dalloz, 2022/2023, 21. vyd., s. 344.

56. Prvý odsek článku 19 smernice 2006/112 je teda založený na zásade, že správne fungovanie spoločného systému DPH nebude ohrozené samotnou zmenou majiteľa podniku (alebo časti podniku), akoby v konečnom dôsledku išlo o jednu a tú istú zdaniteľnú osobu. [24]

57. Preto je podľa môjho názoru pojem „príjemca“ rovnako ako pojem „prevodca“ uvedený v jednotnom čísle.

58. Z vyššie uvedeného vyplýva, že podľa môjho názoru je možné prevod všetkých aktív alebo ich časti vykonať iba vo vzťahu k jednému príjemcovi.

B. Možnosť samostatného posúdenia sporných transakcií

59. Samostatné posúdenie sporných transakcií je odôvodnené zásadou, podľa ktorej na účely DPH sa musí každá transakcia zvyčajne považovať za samostatnú a nezávislú, ako vyplýva z článku 1 ods. 2 druhého pododseku smernice 2006/112, [25] ale aj skutočnosťou, že uplatnenie článku 19 prvého odseku smernice 2006/112 predpokladá, že prevod celého majetku prebehne medzi jedným prevodcom a jedným príjemcom. [26]

60. Keďže A.K. a P.K. sú dve samostatné fyzické osoby, nemajú spoločný majetok. V prejednávanej veci teda prebehnú štyri transakcie: prvá medzi D.B. a A.K., druhá medzi D.B. a P.K., tretia medzi A.K. a spoločnosťou A.K. a P.K. a štvrtá medzi P.K. a uvedenou spoločnosťou.

61. Z tohto hľadiska je potrebné určiť, či sa prvý odsek článku 19 smernice 2006/112 môže vzťahovať na transakciu medzi D.B. a A.K. a rovnako na transakciu medzi D.B. a P.K. [27]

62. Vzhľadom na podmienky článku 19 prvého odseku smernice 2006/112 [28] prvá otázka spočíva v tom, či sú A.K. a P.K. oddelene schopné viesť samostatnú hospodársku činnosť, ak každá z nich vlastní polovičný podiel v podniku ich matky.

63. Podľa môjho názoru by odpoveď na túto otázku mala byť záporná.

64. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania totiž vyplýva, že rozdelenie medzi dve dcéry D.B. spočíva v tom, že každá z nich dostane podiel na podniku vo výške 50 %, a nie v špecifickom rozdelení majetku podniku medzi dve dcéry tak, aby mohla „každá nezávisle“ vykonávať samostatnú hospodársku činnosť.

65. Skutočnosť, že dve dcéry D.B. budú mať *spoločne* v držbe 100 % podniku D.B., a teda budú *spoločne* vlastniť všetky aktíva, ktoré im umožnia vykonávať samostatnú hospodársku činnosť, nemôže tento záver spochybniť, keďže nemajú spoločný majetok, takže každá transakcia definovaná v bode 60 vyššie musí byť posudzovaná *samostatne*. Preto je potrebné overiť podmienku možnosti samostatnej hospodárskej činnosti vo vzťahu ku každej dcére.

[24] Preto sa úprava pravidiel zameraných na zdanenie dodávok tovarov s cieľom podporiť hospodársku činnosť javí ako pragmatické a zároveň rozumné riešenie.

[25] Pozri rozsudok z 1. augusta 2025, Határ Diszkont (C-427/23, EU:C:2025:596, bod 37 a citovaná judikatúra).

[26] Pozri bod 58 vyššie a v tomto zmysle rozsudok z 30. mája 2013, X (C-651/11, EU:C:2013:346, body 46 a 47).

[27] Otázka, či sa článok 19 prvý odsek smernice 2006/112 uplatní na tretiu a štvrtú transakciu, v tomto kontexte nevzniká, keďže transakcie sa skúmajú samostatne a sú predmetom samostatného sporu vo veci samej, ako uvádza predkladajúci vnútroštátny súd.

[28] Pozri bod 39 vyššie.

66. Keďže jedna z dvoch podmienok uvedených v prvom odseku článku 19 smernice 2006/112 nie je splnená, treba konštatovať, že toto ustanovenie sa neuplatní, pričom nie je ani potrebné posudzovať úmysel nadobúdateľov, lebo podmienky pripomenuté v bode 39 vyššie sú kumulatívne.

67. Dá sa však pochybovať aj o tom, či v prejednávanej veci môže byť splnená druhá podmienka článku 19 prvého odseku smernice 2006/112, t. j. úmysel A.K. a P.K. pokračovať v hospodárskej činnosti podniku D.B. Je pravda, že majú v úmysle spoločne vykonávať hospodársku činnosť svojej matky, ale túto činnosť budú vykonávať prostredníctvom svojej spoločnosti. Predpokladom teda je, že vložia svoje podiely do spoločnosti. Inými slovami, pokiaľ ide o podiely, ktoré získajú, majú v úmysle previesť ich na svoju spoločnosť. Navyše (a to je možno najdôležitejšie) nemajú v úmysle stať sa samy platiteľkami DPH, a teda stať sa právnym nástupcom D.B. Ani jedna z nich teda neprevezme práva ani povinnosti D.B. v oblasti DPH. Vzhľadom na judikatúru pripomenutú v bode 42 vyššie teda treba konštatovať, že ani druhá podmienka stanovená v článku 19 prvom odseku smernice 2006/112 nie je splnená.

68. V každom prípade, aj keby sa prevod podniku D.B. na jej dve dcéry považoval za jednu transakciu na základe toho, že ony dve môžu pokračovať v hospodárskej činnosti tohto podniku a majú to v úmysle, prvý odsek článku 19 smernice 2006/112 by sa aj tak neuplatnil, lebo ako som preukázal v bode 58 vyššie, prevod celého majetku sa môže uskutočniť len vo vzťahu k jedinému príjemcovi.

69. Preto treba prvý odsek článku 19 smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že z jeho pôsobnosti je vylúčený prevod celého majetku zdaniteľnou osobou v rovnakých podieloch na dve nezdaniteľné osoby.

C. Možnosť spoločného posúdenia sporných transakcií

70. Samostatné posúdenie sporných transakcií sa síce javí ako zlučiteľné so zásadou pripomenutou v bode 59 vyššie, treba však odpovedať na otázku, či by spoločné posúdenie týchto transakcií nebolo „prirodzenejšie“ v tom zmysle, že by sa zdalo byť viac v súlade s hospodárskou realitou transakcií.

71. Hoci Súdny dvor pravidelne používa pojem „hospodárska realita“, nedefinoval ho.[29] Jeho cieľom je podľa môjho názoru vyhnúť sa výlučne formalistickému prístupu k transakciám a považovať ich za to, čím naozaj sú, aké účinky vyvolávajú, a to všetko pri zohľadnení logiky podnikateľského sveta.[30]

72. Takýto pojem teda môže slúžiť ako kritérium na konštatovanie existencie zneužitia práva, ale aj na výklad a správne uplatňovanie ustanovení smernice 2006/112.[31]

[29] Neexistenciu definície kritizovali niektorí autori: NELLEN, F., VAN DOESUM, A.: Economic Reality in EU VAT. In: *EC tax review*. 2020, vol. 29, č. 5, s. 213 – 226; VAN ABSWOUDE, K.: The Principle of Fiscal Neutrality and Economic Reality in EU VAT: Two Peas in a Pod?. In: *International VAT Monitor*. 2022, vol. 33, č. 5.

[30] Pokiaľ ide o potrebu prihliadať skôr na účinky než na formu transakcií: BEISSE, H.: Die paradigmatischen Gob. In: HOMMELHOFF, S., ZÄTZSCH, R., ERLE, B. MÜLLER, W.: *Gesellschaftsrecht, Rechnungslegung, Steuerrecht: Festschrift für Welf Müller zum 65. Geburtstag*. München: Beck, 2001, s. 731 – 753 (s. 739).

[31] Pokiaľ ide o uplatnenie pojmu „hospodárska realita“ v judikatúre Súdneho dvora: NELLEN, F., VAN DOESUM, A., c. d. (poznámka pod čiarou 29 vyššie), a NELLEN, F., VAN DOESUM, A.: Economic Reality in EU VAT and the Reductionist Approach. In: *EC tax review*. 2025, vol. 34, č. 6, s. 222 – 230.

73. Treba teda nájsť odpoveď na otázku, či pojem „hospodárska realita“ môže spochybniť záver, ku ktorému som dospel v bode 69 vyššie. Zohľadnenie hospodárskej reality totiž predstavuje základné kritérium pre uplatnenie spoločného systému DPH. [32]

74. Z tohto pohľadu by sa na účely výkladu pôsobnosti článku 19 prvého odseku smernice 2006/112 mohol uprednostniť cieľ sledovaný sériou sporných transakcií, ako ho uvádza D.B., teda vykonávanie hospodárskej činnosti podniku D.B. spoločnosťou A.K. a P.K. Takýto prístup je dôvodom na to, aby sa séria sporných transakcií považovala za jeden celok, v dôsledku čoho by sa prispôsobilo uplatnenie tohto ustanovenia na túto (nanovo) vymedzenú situáciu.

75. Zameranie sa na konečný cieľ tejto série transakcií znamená menej formalistický prístup, [33] čím sa viac uplatní cieľ sledovaný článkom 19 smernice 2006/112, ktorým je, pripomínam, uľahčiť prevody podnikov.

76. Predpokladom takého prístupu je určiť, ako treba kvalifikovať sériu transakcií a ako k nej pristupovať.

77. V tomto ohľade je potrebné po prvé preskúmať, či by sa sporná séria transakcií dala považovať za „jedinú transakciu“. Zásadné pravidlo pripomenuté v bode 59 vyššie má totiž dve výnimky spojené s pojmom „jediná transakcia“. [34]

78. Po prvé o jedinú transakciu ide vtedy, ak dve alebo viaceré zložky či úkony poskytnuté zdaniteľnou osobou sú tak úzko spojené, že objektívne tvoria jedno nerozlučné hospodárske plnenie, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodzené. [35]

79. Po druhé treba existenciu jedinej transakcie konštatovať aj vtedy, ak jedno plnenie predstavuje hlavné plnenie a iné plnenie alebo plnenia sú vedľajšie, ktoré preto podliehajú rovnakému daňovému režimu ako hlavné plnenie. Konkrétne sa plnenie musí považovať za vedľajšie plnenie k hlavnému plneniu, ak pre zákazníkov nepredstavuje cieľ sám osebe, ale je prostriedkom lepšieho využitia hlavnej služby poskytovateľa. [36]

80. Z tejto judikatúry podľa mňa vyplýva, že jedinou transakciou je, schematicky vyjadrené, hospodárske plnenie poskytnuté jedinou zdaniteľnou osobou a tvorené viacerými zložkami, ktoré zákazník považuje za nerozlučne spojené. [37]

81. V prejednávanej veci však podľa môjho názoru nejde o prvý ani o druhý prípad uvedený v bodoch 78 a 79 vyššie. Na jednej strane sú totiž osoby zapojené do jednotlivých transakcií odlišné. Na druhej strane jednotlivé transakcie sa môžu uskutočniť nezávisle od seba a majú odlišné účely. Jediným prepojením medzi týmito transakciami je teda úmysel D.B., A.K. a P.K. Deklarovaný úmysel strán týkajúci sa toho, či bude transakcia podliehať DPH, môže

[32] Rozsudok z 28. júna 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397, bod 43).

[33] V návrhoch prednesených vo veci Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2011:592, body 1, 31, 36 a 38), generálny advokát Cruz Villalón varoval práve pred rizikami príliš formalistického výkladu smernice 2006/112.

[34] Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 4. septembra 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, bod 38); návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Mengozzi vo veci Solar Electric Martinique (C-303/16, EU:C:2017:507, bod 57), a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Pitruzzella vo veci Finanzamt X (Trvalo inštalované zariadenia a stroje) (C-516/21, EU:C:2022:976, bod 27).

[35] Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Mengozzi vo veci Solar Electric Martinique (C-303/16, EU:C:2017:507, bod 58 a citovaná judikatúra).

[36] Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Mengozzi vo veci Solar Electric Martinique (C-303/16, EU:C:2017:507, bod 59 a citovaná judikatúra).

[37] Pozri v tomto zmysle návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Mengozzi vo veci BLV Wohn- und Gewerbebau (C-395/11, EU:C:2012:564, body 46 a 47).

byť zohľadnený pod podmienkou, že je podložený objektívnymi skutočnosťami.[38] Nemyslím si však, že tento úmysel je naozaj podložený objektívnymi skutočnosťami, lebo z čisto ekonomického hľadiska by každá z týchto transakcií mohla existovať bez ostatných a zachovala by si svoj hospodársky význam aj oddelene od ostatných transakcií.[39] Navyše sa zdá, že D.B. má v úmysle odovzdať svoj podnik svojim dcéram ako dar.

82. Po druhé, ak nepoužijem výraz „jediná transakcia“, vzhľadom na sled udalostí by sa transakcie dali chápať tak, že nadobudnutie podniku zo strany A.K. a P.K. bolo v skutočnosti len „dočasným“ alebo „prechodným“ nadobudnutím. Za takýchto okolností by bolo podľa môjho názoru potrebné zistiť, či koncový nadobúdateľ, ktorým je v prejednávanej veci spoločnosť A.K. a P.K., spĺňa podmienky na uplatnenie článku 19 prvého odseku smernice 2006/112. Pokiaľ táto spoločnosť získa všetky aktíva podniku D.B. a má v úmysle pokračovať v jeho hospodárskej činnosti, toto ustanovenie sa uplatní. Navyše tento výklad je v súlade s požiadavkou, že príjemca môže byť len jeden, ako som vysvetlil v bode 58 vyššie, lebo v prejednávanej veci je koncovým nadobúdateľom skutočne jediný subjekt: spoločnosť A.K. a P.K.

83. Ak by bol Všeobecný súd v pokušení vydať sa touto cestou, na obmedzenie rizika zneužitia by som mu odporúčal, aby kládol dôraz na načasovanie dotknutých transakcií. V tejto súvislosti chcem poukázať na to, že predkladajúci vnútroštátny súd v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ako aj v otázke, ktorú položil, skutočne zdôraznil, že A.K. a P.K. *bezodkladne* vložia svoje podiely do svojej spoločnosti ako nepeňažný vklad.[40]

84. Domnievam sa totiž, že „funkčný“ výklad článku 19 prvého odseku smernice 2006/112 by mohol fungovať, ak sa preukáže, že dočasné (alebo prechodné) nadobudnutie sa nijako nemohlo transformovať na konečné nadobudnutie. To by zabránilo osobám, ktoré nemôžu odpočítať DPH na vstupe, vyhnúť sa plateniu DPH, a tým získať aktíva za nižšiu cenu pod zámienkou úmyslu následného prevodu podniku, čo by bolo v rozpore s článkom 16 prvým odsekom smernice 2006/112 a zásadou daňovej neutrality, chápanou ako vyjadrenie všeobecnej zásady rovnosti zaobchádzania v otázkach DPH.[41]

85. Preto ak sa zohľadní hospodárska realita, transakcie spojené spoločným cieľom a bezprostredne nasledujúce v čase by sa mali považovať za jeden celok, pričom treba preskúmať, či koncový nadobúdateľ splnil podmienky článku 19 prvého odseku smernice 2006/112.

D. Navrhovaná možnosť

86. Z vyššie uvedeného vyplýva, že voľba medzi dvoma možnými výkladmi pôsobnosti článku 19 prvého odseku smernice 2006/112 závisí od spôsobu, akým sa pristupuje k sérii transakcií, ktoré sa majú vykonať.

87. Buď sa uprednostní klasická cesta v súlade so základnou zásadou pripomenutou v bode 59 vyššie, alebo je možné ísť bočnou uličkou vydláždenou pojmom „hospodárska realita“.

[38] Pozri rozsudok zo 4. septembra 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, bod 40 a citovaná judikatúra).

[39] Ak by sa napríklad A.K. rozhodla svoj podiel predať, a nie vložiť ho do spoločnosti, ktorú riadi spolu s P.K., P.K. by to nijako nebránilo vložiť do spoločnosti svoj vklad. A.K. by tak mohla získať peniaze za predaj svojho podielu a P.K. by mohla získať podiel v spoločnosti.

[40] Okrem toho chcem poukázať na to, že na pojednávaní D. B. uviedla, že vklad podielov A.K. a P.K. do ich spoločnosti sa naozaj uskutočnil len niekoľko dní po prevode týchto podielov z D. B. na jej dcéry.

[41] Pozri v tomto zmysle rozsudky zo 16. septembra 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie (C-528/19, EU:C:2020:712, bod 59 a citovaná judikatúra), a zo 17. decembra 2020, WEG Tevesstraße (C-449/19, EU:C:2020:1038, bod 48).

88. Hoci druhá možnosť má istú príťažlivosť a na prvý pohľad sa mi zdala byť najlogickejšia, nedokáže prekonať určité výhrady, a teda úplne ma presvedčiť, aj keď je podmienená časovou postupnosťou transakcií.

89. Po prvé, ak by uplatnenie článku 19 prvého odseku smernice 2006/112 na sériu transakcií bolo podmienené tým, že konečné nadobudnutie musí nasledovať bezodkladne po dočasnom nadobudnutí, nevyhnutne by vznikla otázka, čo znamená „bezodkladne“. Ide o hodiny alebo dni? Dalo by sa pripustiť, že konečné nadobudnutie nastane niekoľko týždňov, či dokonca mesiacov po dočasnom nadobudnutí?

90. Po druhé jednotlivé transakcie tvoriace sériu transakcií majú odlišný charakter a ani jedna z nich nemôže byť kvalifikovaná ako prevod všetkých aktív. Inými slovami, takto možno kvalifikovať celok, zatiaľ čo transakcie, ktoré ho tvoria, sú dve darovania polovice majetku podniku v prospech odlišných osôb a dva nepeňažné vklady vykonané týmito osobami. Takže na jednej strane existuje nesúlad medzi kvalifikáciou prvkov tvoriacich celok a kvalifikáciou tohto celku. Na druhej strane, ak by sa z nejakého dôvodu nakoniec neuskutočnila tretia a štvrtá transakcia, ako sú definované v bode 60 vyššie, určite by vznikli ťažkosti týkajúce sa úprav DPH.

91. Po tretie pripomínam, že Súdny dvor už rozhodol, že uloženie povinnosti daňovému orgánu uskutočniť vyšetrovanie s cieľom zistenia úmyslu zdaniteľnej osoby by bolo v rozpore s cieľmi spoločného systému DPH spočívajúcimi v zabezpečení právnej istoty a v uľahčení prijímania aktov spojených s uplatnením DPH tým, že sa bude, až na mimoriadne prípady, zohľadňovať objektívna povaha dotknutej transakcie. [42]

92. V prejednávanej veci však typ transakcií, ktoré plánuje uskutočniť D.B. a jej dcéry, ako aj ich poradie sú úplne jasné, takže ak sa posudzujú jednotlivo, nie je ťažké ich klasifikovať. [43] Navyše, ako D.B. uznala na pojednávaní, nič jej nebránilo previesť celý majetok svojho podniku na spoločnosť A.K. a P.K. Preto je skutočnosť, že sa rozhodla darovať svoj podnik svojim dcéram, ktoré ho následne vložia do imania svojej spoločnosti, vecou voľby zúčastnených osôb. Toto rozhodnutie má pre D.B., jej dcéry a ich spoločnosť daňové dôsledky, ktorým sa nemôžu vyhnúť tým, že sa budú usilovať vydávať dokonale vymedzené transakcie za iný typ transakcií, ktoré sa rozhodli nevykonať z dôvodov, ktoré sú im napokon vlastné. [44] Bolo by to navyše v rozpore so zásadou daňovej neutrality, lebo by to znamenalo zaobchádzať s rozdielnymi situáciami rovnakým spôsobom. [45]

93. Okrem toho hoci sa pojem „hospodárska realita“ zameriava na účinky transakcií, nie na ich formu, nemožno ho uplatniť tak, aby sa uprednostnil úmysel strán na úkor dôsledkov spojených s konkrétnymi rozhodnutiami, ktoré urobili, v rozpore s judikatúrou pripomenutou v bodoch 81 a 91 vyššie.

94. Zo všetkých týchto dôvodov napriek príťažlivosti možnosti spoločného posúdenia sporných transakcií musím prijať výklad založený na samostatnom posúdení týchto transakcií. Zdá sa mi to navyše nielen v súlade so zásadou v oblasti DPH pripomenutou v bode 59 vyššie, ale aj s cieľom sledovaným článkom 19 smernice 2006/112, ktorým je uľahčiť prevod podnikov, nie daňové štruktúry.

[42] Rozsudok z 27. septembra 2007, Teleos a i. (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 39).

[43] Pozri v tomto ohľade bod 81 vyššie.

[44] Pozri analogicky rozsudok z 13. marca 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, body 46 a 47).

[45] Pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. apríla 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, bod 49).

95. Preto navrhujem, aby Všeobecný súd odpovedal na položenú otázku tak, že článok 19 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že o prevod všetkých aktív nejde vtedy, keď zdaniteľná osoba bezodplatne prevedie po 50 % podielu na všetkých aktívach na dve fyzické osoby, ktoré nie sú zdaniteľnými osobami a ktoré majú v úmysle bezodkladne vložiť tieto podiely ako nepeňažný vklad do spoločnosti vykonávajúcej hospodársku činnosť, ktorej sú spoločníkmi.

VI. Návrh

96. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Všeobecný súd odpovedal na otázku, ktorú položil Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko), takto:

Článok 19 smernice 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že o prevod všetkých aktív nejde vtedy, keď zdaniteľná osoba bezodplatne prevedie po 50 % podielu na všetkých aktívach na dve fyzické osoby, ktoré nie sú zdaniteľnými osobami a ktoré majú v úmysle bezodkladne vložiť tieto podiely ako nepeňažný vklad do spoločnosti vykonávajúcej hospodársku činnosť, ktorej sú spoločníkmi.

José Martín y Pérez de Nanclares

Prednesené na verejnom pojednávaní v Luxemburgu 13. mája 2026.

Podpisy