



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (šiesta komora)

z 13. marca 2014*

„Dane — Daň z pridanej hodnoty — Vznik a rozsah práva na odpočítanie dane — Zrušenie spoločnosti spoločníkom — Nadobudnutie časti klientely tejto spoločnosti — Vecný vklad do inej spoločnosti — Zaplatenie dane na vstupe — Možné odpočítanie“

Vo veci C-204/13,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Nemecko) z 20. februára 2013 a doručený Súdnemu dvoru 18. apríla 2013, ktorý súvisí s konaním:

Finanzamt Saarlouis

proti

Heinzovi Malburgovi,

SÚDNY DVOR (šiesta komora),

v zložení: predseda šiestej komory A. Borg Barthet, sudcovia S. Rodin a F. Biltgen (spravodajca),

generálny advokát: M. Szpunar,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- H. Malburg, v zastúpení: K. Koch, Rechtsanwalt,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a K. Petersen, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: C. Soulay a A. Cordewener, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

* Jazyk konania: nemčina.

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 4 ods. 1 a 2, ako aj článku 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995 (Ú. v. ES L 102, s. 18, Mim. vyd. 09/001, s. 274, ďalej len „šiesta smernica“).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Finanzamt Saarlouis (Daňový úrad Saarlouis, ďalej len „Finanzamt“) a pánom Malburgom vo veci práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), zaplatenej na vstupe spoločníkom, keď preberal časť klientely pri rozdelení spoločnosti založenej podľa občianskeho práva, zaoberajúcej sa daňovým poradenstvom.

Právny rámec

Právo Únie

- 3 Článok 2 ods. 1 šiestej smernice uvádza:

„[DPH] podlieha:

1. dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou“.

- 4 Článok 4 šiestej smernice stanovuje:

„1. Pojem ‚zdaniteľná osoba‘ predstavuje osobu, ktorá nezávisle na ľubovoľnom mieste vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v odseku 2, odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti.

2. Hospodárske činnosti spomínané v odseku 1 predstavujú všetky činnosti výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby, vrátane bankských a poľnohospodárskych činností a činností jednotlivých profesií. Aj využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely nadobúdania zisku z nich na nepretržitom základe sa bude tiež považovať za hospodársku činnosť.

...“

- 5 Článok 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice znie:

„Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení, daňovník má právo odpočítať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

- a) [DPH] splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný daňovník“.

Nemecké právo

- 6 Podľa § 1 ods. 1 bodu 1 prvej vety zákona o dani z obratu z roku 2003 (Umsatzsteuergesetz 2003, BGBl. 2003 I, s. 2645, ďalej len „UStG“) podliehajú DPH dodávky a iné plnenia vykonané za protihodnotu v rámci krajiny podnikateľom v rámci jeho podniku.

- 7 Podľa § 2 ods. 1 prvej vety UStG je podnikateľom ten, kto samostatne vykonáva priemyselnú, obchodnú, remeselnú alebo podnikateľskú činnosť. Podľa § 2 ods. 1 druhej vety UStG podnik zahŕňa všetky priemyselné, obchodné, remeselné alebo podnikateľské činnosti podnikateľa. Podľa tretej vety toho istého ustanovenia sa za „priemyselnú, obchodnú, remeselnú alebo podnikateľskú činnosť“ považuje akákoľvek sústavná činnosť vykonávaná na dosiahnutie príjmu, aj keď je vykonávaná bez úmyslu dosiahnuť zisk, alebo ak združenie osôb vykonáva činnosti iba vo vzťahu k svojim členom.
- 8 § 15 ods. 1 prvá veta bod 1 UStG stanovuje, že podnikateľ má právo odpočítať daň, ktorá je podľa zákona splatná za plnenia, ktoré mu poskytol iný podnikateľ na účely jeho podnikania. Odpočítanie dane je však podľa § 15 ods. 2 prvej vety bodu 1 UStG vylúčené v prípade plnení, ktoré podnikateľ používa na účely plnení oslobodených od dane.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

- 9 Až do 31. decembra 1994 bol pán Malburg majiteľom obchodného podielu vo výške 60 % v Malburg & Partner, spoločnosti založenej podľa nemeckého práva (ďalej len „pôvodná spoločnosť“), pričom dvaja ďalší spoločníci mali každý obchodný podiel vo výške 20 %. Dňa 31. decembra 1994 bola pôvodná spoločnosť zrušená tak, že každý spoločník prevzal časť klientely. Od 1. januára 1995 ostatní dvaja spoločníci vykonávali každý samostatne povolanie daňového poradcu ako slobodné povolanie.
- 10 Dňa 31. decembra 1994 pán Malburg založil novú spoločnosť, v ktorej bol majiteľom obchodného podielu vo výške 95 % (ďalej len „nová spoločnosť“). Podľa konštatovaní súdu prvého stupňa, ktoré zaväzujú vnútroštátny súd, pán Malburg dal klientelu, ktorú získal po zrušení pôvodnej spoločnosti, bezodplatne k dispozícii novej spoločnosti, aby pre ňu poskytovala služby v rámci svojho podnikania.
- 11 Rozsudkom z 24. septembra 2003 súd prvého stupňa konštatoval, že pôvodná spoločnosť bola zrušená 31. decembra 1994 rozdelením. Finanzamt zaslal teda pôvodnej spoločnosti daňový výmer z obratu za rok 1994 z dôvodu postúpenia klientely. Daňový výmer za rok 1994 nadobudol právoplatnosť a daň bola uhradená.
- 12 Pôvodná spoločnosť, zastúpená pánom Malburgom, vydala 16. augusta 2004 voči nemu samému faktúru na 1 548 968,53 eura za „rozdelenie z 31. decembra 1994“ a uviedla v nej zvlášť DPH.
- 13 Pán Malburg v daňovom priznaní k DPH za august 2004 odpočítal 232 345,28 eura od DPH, ktorá mu bola fakturovaná za nadobudnutie klientely. Finanzamt zamietol toto odpočítanie DPH.
- 14 Pán Malburg podal námietku proti tomuto rozhodnutiu Finanzamt a podal ročné daňové priznanie k DPH za rok 2004, v ktorom priznal okrem DPH zaplatenej na vstupe z dôvodu predmetného nadobudnutia klientely aj plnenia vyplývajúce z činnosti riadenia novej spoločnosti v sume 44 990 eur. Finanzamt zamietol túto námietku z dôvodu, že pán Malburg nevyužil predmetnú klientelu sám v postavení podniku. Podľa Finanzamt hospodárske aktívum, ktoré tvorí táto klientela, bolo použité novou spoločnosťou, teda podnikom odlišným od samotného pána Malburga. Pán Malburg teda nemá žiadne právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe.
- 15 Pán Malburg podal žalobu v tejto veci na Finanzgericht des Saarlandes, ktorý mu vyhovel.
- 16 Finanzamt na podporu svojho opravného prostriedku „Revision“ uvádza, že rozhodnutie Finanzgericht des Saarlandes je v rozpore s právom a že zásady stanovené Súdnym dvorom v rozsudku z 1. marca 2012, *Polski Trawertyn* (C-280/10), sa neuplatňujú v situácii, o akú ide vo veci samej, keďže sa týka nie odpočítania DPH zaplatenej na vstupe spoločnosťou, ktorá je právnickou osobou, ale odpočítania DPH zaplatenej na vstupe spoločníkom, ktorý túto spoločnosť založil.

- 17 Podľa názoru XI. senátu Bundesfinanzhof, ktorý vo veci koná, sa treba prikloniť skôr k teórii, podľa ktorej pán Malburg má právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe z dôvodu nadobudnutia klientely.
- 18 V prvom rade teda v súlade s ustanoveniami šiestej smernice, tak ako ich vykladá Súdny dvor, podnikateľ môže odpočítať DPH zaplatenú na vstupe v rozsahu, v akom je príjmom plnení pre svoj podnik a tieto plnenia sú použité alebo budú použité na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení (pozri najmä rozsudky z 29. apríla 2004, Faxworld, C-137/02, Zb. s. I-5547, bod 24; z 15. decembra 2005, Centralan Property, C-63/04, Zb. s. I-11087, bod 52; z 29. novembra 2012, Gran Via Moinești, C-257/11, bod 23, a zo 6. decembra 2012, Bonik, C-285/11, bod 29).
- 19 V tejto súvislosti vyplýva z judikatúry Súdneho dvora, že prípravné činnosti treba považovať za hospodárske činnosti (pozri najmä rozsudky Polski Trawertyn, už citovaný, bod 28, a Gran Via Moinești, už citovaný, bod 26, ako aj citovanú judikatúru), a zásada neutrality DPH vyžaduje, aby sa už prvé investičné náklady vynaložené na potreby a ciele podniku považovali za hospodárske činnosti.
- 20 V predmetnom prípade a bez posúdenia toho, či postavenie pána Malburga ako podnikateľa môže prípadne vyplývať z jeho funkcie ako konateľa novej spoločnosti, ktorú vykonával v priebehu sporného roka 2004 podľa daňového priznania k DPH, vnútroštátny súd sa domnieva, že pán Malburg tým, že nadobudol klientelu, ktorú následne odovzdal bezodplatne novej spoločnosti, aby jej poskytovala služby v rámci svojho podnikania, vykonával svojimi prípravnými aktmi hospodársku činnosť pre túto novú spoločnosť.
- 21 Ďalej, klientela bola prenesená na pána Malburga ako príjemcu plnenia. Nadobudol totiž klientelu vo vlastnom mene a na vlastný účet rozdelením a až následne ju bezodplatne prenechal novej spoločnosti do užívania.
- 22 V predmetnom spore bola napokon splnená podmienka § 15 ods. 1 prvej vety bodu 1 prvej vety UStG, pretože DPH je zo zákona splatná za plnenie poskytnuté na vstupe. Finanzamt totiž rozhodol, že vyrubí pôvodnej spoločnosti DPH za rok 1994 z dôvodu postúpenia klientely na pána Malburga, a táto daň bola zaplatená.
- 23 Táto teória nemôže byť spochybnená skutočnosťou, že pán Malburg ako spoločník novej spoločnosti bezodplatne odovzdal nadobudnutú klientelu novej spoločnosti na účely jej využívania, a nedošlo teda v tejto súvislosti k zdaniteľnému plneniu na výstupe, pričom v zásade chýbala vyžadovaná priama súvislosť medzi plnením na vstupe a zdaniteľným plnením na výstupe. Súdny dvor v už citovanom rozsudku Polski Trawertyn rozhodol, že ustanovenia riadiace spoločný systém DPH sa musia vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá neumožňuje ani spoločníkom spoločnosti, ani samotnej spoločnosti uplatniť si právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe za investičné náklady vynaložené týmito spoločníkmi pred založením a registráciou tejto spoločnosti pre potreby a s cieľom vykonávania hospodárskej činnosti prostredníctvom tejto spoločnosti. Tento rozsudok je v predmetnom prípade analogicky uplatniteľný.
- 24 Vnútroštátny súd však uvádza, že V. senát Bundesfinanzhof nesúhlasí s týmto výkladom a domnieva sa, že odôvodnenie Súdneho dvora v už citovanom rozsudku Polski Trawertyn nie je možné preniesť na prejednávajúcu vec. Konkrétne, sporné plnenie teda nepredstavuje „investičnú transakciu“, o akú išlo vo veci, v ktorej bol vydaný už citovaný rozsudok Polski Trawertyn. Podľa tohto senátu v prejednávanej veci totiž nejde o nadobudnutie investičného majetku novou spoločnosťou, ale len poskytnutie takéhoto majetku k dispozícii tejto spoločnosti. Navyše „plnenie na výstupe“ vykonané pánom Malburgom nie je zdaniteľným plnením ako vo veci, v ktorej bol vydaný už citovaný rozsudok Polski Trawertyn, ale je nezdaniteľným plnením.
- 25 V tejto súvislosti sa vnútroštátny súd domnieva, že pretrvávajú pochybnosti, pokiaľ ide o presný výklad ustanovení šiestej smernice.

- 26 Za týchto okolností Bundesfinanzhof rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 4 ods. 1 a 2, ako aj článok 17 ods. 2 písm. a) [šiestej smernice] pri zohľadnení zásady neutrality vykladať v tom zmysle, že spoločník spoločnosti založenej podľa občianskeho práva, zaoberajúcej sa daňovým poradenstvom, ktorý od tejto spoločnosti získa časť klientely iba na ten účel, aby ju bezprostredne potom bezodplatne prenechal na podnikateľské účely novovzniknutej spoločnosti založenej podľa občianskeho práva, zaoberajúcej sa daňovým poradenstvom, v ktorej je hlavným spoločníkom, má právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe z nadobudnutia klientely?“

O prejudiciálnej otázke

- 27 Vnútroštátny súd sa svojou otázkou v podstate pýta, či sa musia článok 4 ods. 1 a 2, ako aj článok 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice vzhľadom na zásadu neutrality DPH vykladať v tom zmysle, že spoločník spoločnosti založenej podľa občianskeho práva, zaoberajúcej sa daňovým poradenstvom, ktorý získa od tejto spoločnosti časť klientely iba na ten účel, aby ju bezprostredne potom bezodplatne prenechal na podnikateľské účely novovzniknutej spoločnosti založenej podľa občianskeho práva, zaoberajúcej sa daňovým poradenstvom, v ktorej je hlavným spoločníkom, ale bez toho, aby bola táto klientela zaúčtovaná do majetku novozaloženej spoločnosti, má právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe z predmetného nadobudnutia klientely.
- 28 Ako vyplýva z bodov 23 a 24 tohto rozsudku, vnútroštátny súd sa pýta konkrétnejšie na to, či odôvodnenie založené na výklade poskytnutom Súdny dvorom v už citovanom rozsudku *Polski Trawertyn*, pokiaľ ide o vrátenie dane zaplatenej na vstupe za plnenia poskytnuté na účely budúcej hospodárskej činnosti, ktorú má vykonávať spoločnosť, ktorá je právnickou osobou a ktorej budúci spoločníci zaplatili daň na vstupe, je uplatniteľné analogicky na takú situáciu, o akú ide vo veci samej.
- 29 Na úvod treba uviesť, že ako vyplýva z bodu 26 už citovaného rozsudku *Polski Trawertyn* a z bodu 63 návrhov generálneho advokáta vo veci, v ktorej bol vydaný tento rozsudok, skutkové okolnosti v danej veci boli osobitné pre túto vec. Spoločníci budúcej spoločnosti teda nemohli podľa vnútroštátnej právnej úpravy uplatniť právo na odpočítanie DPH zaplatenej za investičné náklady, ktoré vynaložili osobne pred registráciou a identifikáciou tejto spoločnosti na účely DPH pre potreby a s cieľom vykonávania hospodárskej činnosti tejto spoločnosti, a to z dôvodu, že vklad sporného investičného majetku je plnením, ktoré je oslobodené od DPH. Súdny dvor vzhľadom na tieto konkrétne skutkové okolnosti konštatoval, že v takej situácii, o akú išlo vo veci samej, uvedená vnútroštátna právna úprava nielenže neumožňovala tejto spoločnosti uplatniť si právo na odpočítanie DPH zaplatenej za sporný investičný majetok, ale bránila aj tomu, aby si toto právo uplatnili spoločníci tejto spoločnosti, ktorí vynaložili investičné náklady.
- 30 V už citovanom rozsudku *Polski Trawertyn* Súdny dvor teda rozhodol, že články 9, 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) sa musia vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej ani spoločníci spoločnosti, ani samotná spoločnosť nemôžu uplatniť právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe za investičné náklady, ktoré títo spoločníci vynaložili pred založením a zápisom uvedenej spoločnosti na účely a s cieľom hospodárskej činnosti tejto spoločnosti.
- 31 Práve vzhľadom na tieto úvahy treba ďalej overiť, či sú prvky, ktoré boli typické pre situáciu, o ktorú išlo v už citovanom rozsudku *Polski Trawertyn*, analogicky uplatniteľné na situáciu, o akú ide vo veci samej.

- 32 S cieľom odpovedať na položenú otázku treba v prvom rade jednak pripomenúť, že podľa článku 4 ods. 1 a 2 šiestej smernice hospodárske činnosti, a konkrétnejšie, plnenia predstavujúce využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely nadobúdania zisku na nepretržitom základe podliehajú DPH a vyplýva z nich prípadne právo na odpočítanie DPH na výstupe, stanovené v článku 17 ods. 2 písm. a) tejto smernice.
- 33 Jednak treba pripomenúť, že podľa článku 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice má zdaniteľná osoba, ktorá používa tovary a služby na účely jej zdaniteľných plnení, právo odpočítať z dane, ktorú má zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú na území štátu za tovary alebo služby, ktoré jej dodal alebo má dodať iná zdaniteľná osoba.
- 34 Ako už Súdny dvor rozhodol, existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi osobitným plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe, z čoho vyplýva právo na odpočítanie, je v zásade potrebná na to, aby právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe bolo priznané zdaniteľnej osobe, ako aj na určenie rozsahu takéhoto práva (pozri rozsudok z 21. februára 2013, Becker, C-104/12, bod 19 a citovanú judikatúru).
- 35 Treba konštatovať, že vo veci, v ktorej bol vydaný už citovaný rozsudok *Polski Trawertyn*, plnenie na výstupe, ktoré vykonali dvaja budúci spoločníci, teda vklad nehmotného majetku do spoločnosti ako investičný náklad na účely hospodárskej činnosti tejto spoločnosti, patrilo istotne do pôsobnosti DPH, ale predstavovalo plnenie oslobodené od tejto dane. Vo veci samej však plnenie na výstupe nepatrí do pôsobnosti DPH, keďže bezodplatné poskytnutie klientely novej spoločnosti nemožno považovať za „hospodársku činnosť“ v zmysle šiestej smernice.
- 36 Toto poskytnutie klientely novej spoločnosti bolo totiž „bezodplatné“, a teda nepatrí do pôsobnosti článku 2 ods. 1 šiestej smernice, ktorý sa týka výlučne dodávok a služieb poskytovaných za protihodnotu, ani do pôsobnosti článku 4 ods. 1 a 2 šiestej smernice, ktorý sa týka využívania hmotného alebo nehmotného majetku na účely nadobúdania zisku na nepretržitom základe.
- 37 Preto vo veci samej neexistuje priama a bezprostredná súvislosť medzi konkrétnym plnením na vstupe a plnením na výstupe, ktorá by zakladala právo na odpočítanie v súlade s článkom 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice.
- 38 Súdny dvor však pripustil, že existuje takisto právo na odpočítanie v prospech zdaniteľnej osoby, dokonca pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť celkových nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré poskytuje. Takéto náklady totiž priamo a bezprostredne súvisia s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby (rozsudky z 8. júna 2000, *Midland Bank*, C-98/98, Zb. s. I-4177, bod 31; z 26. mája 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, Zb. s. I-4357, bod 36, a Becker, už citovaný, bod 20). O takýto prípad môže ísť najmä vtedy, ak sa preukáže, že sama zdaniteľná osoba nadobudla predmetnú klientelu v rámci svojej činnosti ako konateľ novozaloženej spoločnosti a že náklady vyplývajúce z tohto nadobudnutia by sa mali považovať za súčasť všeobecných nákladov týkajúcich sa jej činnosti ako konateľa.
- 39 Ako však vyplýva z bodu 20 tohto rozsudku, vnútroštátny súd sám vyradil túto teóriu zo svojho odôvodnenia, takže netreba, aby sa k nej Súdny dvor vyjadroval.
- 40 V druhom rade treba uviesť, že vnútroštátny súd sa pýta, či sa vzhľadom na zásadu daňovej neutrality neuplatní v predmetnom prípade analogicky už citovaný rozsudok *Polski Trawertyn*.
- 41 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že Súdny dvor už viackrát rozhodol, že zásada daňovej neutrality sa odráža v režime odpočítaní, ktorého cieľom je úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho

zabezpečuje úplnú daňovú neutralitu všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy v zásade podliehajú DPH (pozri najmä rozsudky zo 14. februára 1985, Rompelman, 268/83, Zb. s. 655, bod 19, ako aj z 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, Zb. s. I-1599, bod 25 a citovanú judikatúru).

- 42 Zásada daňovej neutrality sa preto neuplatňuje na situáciu, o akú ide vo veci samej, keďže ako vyplýva z bodov 35 a 36 tohto rozsudku, bezodplatné poskytnutie klientely spoločnosti nie je plnením patriacim do pôsobnosti DPH.
- 43 Ďalej, ako už Súdny dvor rozhodol, zásada daňovej neutrality nie je pravidlom primárneho práva, ale zásadou výkladu, ktorá sa musí uplatňovať súbežne so zásadou, ktorú obmedzuje (rozsudok z 19. júla 2012, Deutsche Bank, C-44/11, bod 45). Neumožňuje teda rozšíriť pôsobnosť odpočítania na výstupe vzhľadom na jednoznačnosť ustanovenia šiestej smernice. Pokiaľ ide o vec, v ktorej bol vydaný už citovaný rozsudok *Polski Trawertyn*, zistilo sa, že uplatnenie predmetnej vnútroštátnej právnej úpravy neumožňovalo ani budúcim spoločníkom spoločnosti, ktorá má vzniknúť, ani tejto spoločnosti využiť účinne zásadu neutrality.
- 44 V treťom rade treba uviesť, že skutkové okolnosti, ktoré viedli k sporu, v ktorom bol vydaný už citovaný rozsudok *Polski Trawertyn*, sa líšia ešte v iných aspektoch od situácie, o ktorú ide vo veci samej. V poslednej uvedenej veci bola nová spoločnosť už založená, keď pán Malburg nadobudol klientelu, a na rozdiel od situácie, o ktorú išlo vo veci, v ktorej bol vydaný už citovaný rozsudok *Polski Trawertyn*, nedošlo k vkladu investičného majetku, v predmetnom prípade klientely, do majetku tejto spoločnosti. Napokon to nebola novozaložená spoločnosť, ktorá žiadala o možnosť odpočítať DPH zaplatenú na vstupe spoločníkom v rámci prípravného aktu pre jej činnosti.
- 45 Preto odôvodnenie, na ktorom je založený výklad Súdneho dvora v už citovanom rozsudku *Polski Trawertyn*, nie je možné preniesť na situáciu, o akú ide vo veci samej.
- 46 Tento záver potvrdzuje okolnosť, že ako uvádza nemecká vláda, bezodplatné poskytnutie klientely nemožno zamieňať s inými právne možnými riešeniami vo vnútroštátnom práve, ktoré by podľa tohto vnútroštátneho práva umožnili právo na odpočítanie, ale ktoré si pán Malburg sám ne zvolil. Na rozdiel od právnej úpravy, ktorá viedla k sporu, v ktorom bol vydaný už citovaný rozsudok *Polski Trawertyn*, ktorá neumožňovala žalobkyni využiť uplatnenie zásady daňovej neutrality, zdá sa teda, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu, že vnútroštátna právna úprava dotknutá vo veci samej nebráni v zásade uplatneniu zásady daňovej neutrality v situácii, o akú ide vo veci samej, pre ktorú je typická okolnosť, že žalobca mohol využiť iné možnosti.
- 47 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba odpovedať na položenú otázku tak, že článok 4 ods. 1 a 2, ako aj článok 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice sa musia vykladať vzhľadom na zásadu neutrality DPH v tom zmysle, že spoločník spoločnosti založenej podľa občianskeho práva, zaoberajúcej sa daňovým poradenstvom, ktorý získa od tejto spoločnosti časť klientely iba na ten účel, aby ju bezprostredne potom bezodplatne prenechal na podnikateľské účely novovzniknutej spoločnosti založenej podľa občianskeho práva, zaoberajúcej sa daňovým poradenstvom, v ktorej je hlavným spoločníkom, ale bez toho, aby bola táto klientela zaúčtovaná do majetku novozaloženej spoločnosti, nemá právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe z predmetného nadobudnutia klientely.

O trovách

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

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

Článok 4 ods. 1 a 2, ako aj článok 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, sa má vykladať vzhľadom na zásadu neutrality dane z pridanej hodnoty v tom zmysle, že spoločník spoločnosti založenej podľa občianskeho práva, zaoberajúcej sa daňovým poradenstvom, ktorý získa od tejto spoločnosti časť klientely iba na ten účel, aby ju bezprostredne potom bezodplatne prenechal na podnikateľské účely novovzniknutej spoločnosti založenej podľa občianskeho práva, zaoberajúcej sa daňovým poradenstvom, v ktorej je hlavným spoločníkom, ale bez toho, aby bola táto klientela zaúčtovaná do majetku novozaloženej spoločnosti, nemá právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe z predmetného nadobudnutia klientely.

Podpisy