



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 1. marca 2012 *

„DPH — Smernica 2006/112/ES — Články 9, 168, 169 a 178 — Odpočet dane zaplatenej na vstupe za plnenia uskutočnené s cieľom vykonávania budúcej ekonomickej činnosti — Kúpa pozemku spoločníkmi spoločnosti — Faktúry vystavené pred zápisom spoločnosti požadujúcej odpočet“

Vo veci C-280/10,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Poľsko) z 31. marca 2010 a doručený Súdnemu dvoru 4. júna 2010, ktorý súvisí s konaním:

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

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Tizzano, sudcovia A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (spravodajca) a M. Berger,

generálny advokát: P. Cruz Villalón,

tajomník: K. Malaček, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 22. júna 2011,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna, v zastúpení: M. Pawlik, daňový poradca,
- poľská vláda, v zastúpení: M. Szpunar, K. Rokicka, A. Gawłowska a A. Kramarczyk, splnomocnení zástupcovia,
- nemecká vláda, v zastúpení: C. Blaschke, splnomocnený zástupca,
- grécka vláda, v zastúpení: K. Paraskevopoulou, Z. Chatzipavlou a M. Michelogiannaki, splnomocnené zástupkyne,
- francúzska vláda, v zastúpení: J.-S. Pilczer, splnomocnený zástupca,

* Jazyk konania: poľština.

— Európska komisia, v zastúpení: D. Triantafyllou a K. Herrmann, splnomocnení zástupcovia,
po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 15. septembra 2011,
vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 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).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna (ďalej len „Polski Trawertyn“), verejnou obchodnou spoločnosťou, ako aj jej spoločníkmi P. Granatowiczom a M. Wąsiewiczom (ďalej len „spoločníci“) a Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (riaditeľ daňovej komory v Poznani) týkajúceho sa odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) zaplatenej na vstupe za určité plnenia uskutočnené pred zápisom spoločnosti do obchodného registra.

Právny rámec

Smernica 2006/112

- 3 Článok 9 ods. 1 smernice 2006/112 stanovuje:

„Zdaniteľná osoba“ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhladnuc 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.“

- 4 Článok 168 smernice 2006/112 predovšetkým 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;

...“

- 5 Článok 169 smernice 2006/112 stanovuje:

„Okrem odpočítania dane uvedeného v článku 168 má zdaniteľná osoba právo na odpočítanie DPH podľa článku 168 v prípade tovaru a služieb, ktoré sú použité na tieto účely:

- a) transakcie súvisiace s činnosťami uvedenými v druhom pododseku článku 9 ods. 1 uskutočnenými mimo členského štátu, v ktorom je táto daň splatná alebo zaplatená, pri ktorých by vzniklo právo odpočítať DPH, ak by boli uskutočnené na území tohto členského štátu;

- b) transakcie, ktoré sú oslobodené od dane v súlade s článkami 138, 142 a 144, článkami 146 až 149, článkami 151, 152, 153 a 156, článkom 157 ods. 1 písm. b), článkami 158 až 161 alebo článkom 164;
- c) transakcie, ktoré sú oslobodené od dane v súlade s článkom 135 ods. 1 písm. a) až f), ak je odberateľ usadený mimo Spoločenstva, alebo ak sú tieto transakcie priamo spojené s tovarom určeným na vývoz mimo Spoločenstva.“

6 Článok 178 písm. a) smernice 2006/112 znie:

„Zdaniteľná osoba musí spĺňať tieto podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie dane:

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

7 Podľa článku 213 ods. 1 smernice 2006/112:

„Každá zdaniteľná osoba oznamuje začatie, zmenu alebo ukončenie svojej činnosti, ktorú vykonáva ako zdaniteľná osoba.

Členské štáty umožnia, a môžu požadovať, aby sa oznámenie podávalo elektronicky v súlade s podmienkami, ktoré stanovujú.“

8 Článok 220 smernice 2006/112 stanovuje:

„Každá zdaniteľná osoba musí zabezpečiť, aby buď ona sama alebo odberateľ, alebo v jej mene a na jej účet tretia strana vyhotovila faktúru v týchto prípadoch:

1. pri dodaní tovaru alebo poskytnutí služieb inej zdaniteľnej osobe alebo nezdaniteľnej právnickej osobe,
2. pri dodaní tovaru uvedenom v článku 33,
3. pri dodaní tovaru uskutočnenom v súlade s podmienkami stanovenými v článku 138,
4. pri zálohových platbách prijatých pred uskutočnením jedného z dodaní tovaru uvedeného v bodoch 1, 2 a 3,
5. pri zálohových platbách prijatých od inej zdaniteľnej osoby alebo nezdaniteľnej právnickej osoby predtým, než je poskytovanie služieb ukončené.“

9 Článok 226 smernice 2006/112 predovšetkým stanovuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté osobitné ustanovenia uvedené v tejto smernici, faktúry vyhotovené podľa článkov 220 a 221 musia obsahovať iba tieto údaje:

1. dátum vyhotovenia faktúry,

...

4. identifikačné číslo pre DPH odberateľa ustanovené v článku 214, pod ktorým mu bol dodaný tovar alebo poskytnuté služby, za ktoré je povinný platiť daň, alebo pod ktorým mu bol dodaný tovar uvedený v článku 138,

5. úplné meno a adresu zdaniteľnej osoby a odberateľa,

...“

10 Podľa článku 273 smernice 2006/112:

„Členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.

Možnosť ustanovená v prvom pododseku sa nesmie použiť na uloženie ďalších povinností fakturácie ako tých, ktoré sú stanovené v kapitole 3.“

Vnútroštátna právna úprava

11 Článok 15 ods. 1 a 2 zákona z 11. marca 2004 o dani z tovarov a zo služieb (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. č. 54, položka 535) v znení uplatniteľnom v čase skutkových okolností vo veci samej (ďalej len „zákon o DPH“) stanovuje:

„1. 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.

2. 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.“

12 Podľa článku 86 ods. 1 zákona o DPH:

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

13 Článok 86 ods. 2 zákona o DPH stanovuje:

„S výnimkou ustanovení odsekov 3 až 7 sa suma dane zaplatenej na vstupe rovná:

1. výške súm DPH uvedených na faktúrach prijatých zdaniteľnou osobou
 - a) na základe nadobudnutia tovarov a služieb;
 - b) potvrdzujúcich uskutočnenie platieb vopred (zálohových platieb, preddavkov, splátok), pokiaľ daň súvisí s týmito platbami;
 - c) od komitenta za dodanie tovaru, ktorý je predmetom zmluvy, na základe ktorej sa vypláca provízia;

...“

- 14 V súlade s článkom 86 ods. 10 bodom 1 zákona o DPH právo na odpočet vzniká v daňovom priznaní za obdobie, v ktorom zdaniteľná osoba dostala faktúru alebo colný dokument.
- 15 Článok 106 ods. 1 zákona o DPH stanovuje:
- „Zdaniteľné osoby uvedené v článku 15 sú s výhradou odsekov 2, 4 a 5, ako aj článku 119 ods. 10 a článku 120 ods. 16 povinné vyhotoviť faktúry, v ktorých bude uvedený najmä predaj, dátum predaja, jednotková cena bez DPH, základ dane, sadzba a výška dane, splatná suma a údaje o zdaniteľnej osobe a o nadobúdateľovi.“
- 16 V súlade s článkom 9 ods. 1 bodmi 1 a 2 nariadenia ministra financií z 25. mája 2005 o vrátení dane určitým zdaniteľným osobám, vrátení dane zo zálohových platieb, vyhotovovaní faktúr a spôsobe ich uchovávaní, ako aj o zozname tovarov a služieb, na ktoré sa nevzťahuje oslobodenie od DPH (Dz. U. č. 95, položka 798), platného do 1. decembra 2008, musí faktúra potvrdzujúca predaj obsahovať minimálne krstné meno a priezvisko alebo názov, resp. skratku názvu predajcu a nadobúdateľa, ako aj ich adresy, a identifikačné číslo DPH predajcu a nadobúdateľa.
- 17 V poľskom práve je nehnuteľný majetok vložený do spoločnosti založenej podľa obchodného alebo občianskeho práva oslobodený od DPH. Okrem toho verejná obchodná spoločnosť vznikne až zápisom do obchodného registra.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

- 18 Súdny vykonávateľ vystavil 22. decembra 2006 faktúru na meno spoločníkov za nadobudnutie nehnuteľnosti zahŕňajúcej kameňolom určený na povrchovú ťažbu prírodného kameňa.
- 19 Dňa 26. apríla 2007 spoločníci založili Polski Trawertyn. V ten istý deň notár vystavil faktúru na meno tejto spoločnosti za vyhotovenie notárskeho aktu súvisiaceho so založením spoločnosti a za jeho kópie.
- 20 Pri kontrolách, ktoré vykonali príslušné orgány v Polski Trawertyn za obdobie od júna do septembra 2007, sa zistili nezrovnalosti v deklarovaných sumách DPH zaplatených na vstupe. Zistilo sa totiž, že v júni 2007 táto spoločnosť deklarovala zvýšenú sumu DPH zaplatenú na vstupe z dôvodu, že do účtovníctva vedeného touto spoločnosťou na účely DPH zahrnula dve vyššie uvedené faktúry.
- 21 Pokiaľ ide o prvú faktúru, orgány konštatovali, že Polski Trawertyn nemala právo odpočítať DPH zaplatenú na vstupe, pretože nadobúdateľom tejto nehnuteľnosti nebola spoločnosť, ale fyzické osoby, ktoré po založení uvedenej spoločnosti 26. apríla 2007 vložili nehnuteľnosť ako nepeňažný vklad do spoločnosti. V súvislosti s druhou faktúrou tieto daňové orgány rozhodli, že na základe tejto faktúry nevzniká právo na odpočet z dôvodu, že faktúra bola vystavená pred zápisom Polski Trawertyn do obchodného registra. Tento zápis bol uskutočnený 5. júna 2007 a faktúra bola vystavená na meno ešte neexistujúcej spoločnosti.
- 22 Keďže Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu po podaní odvolania zo strany Polski Trawertyn potvrdil stanovisko daňovej správy, podala táto spoločnosť žalobu na Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Krajský správny súd v Poznani). Po zamietnutí žaloby týmto súdom podala uvedená spoločnosť kasačný opravný prostriedok.
- 23 Na podporu kasačného opravného prostriedku okrem iného uvádza, že nadobudnutie určitého majetku – konkrétne vo veci samej náleziska povrchovo ťaženého kameňa – s cieľom využívať ho na účely ekonomickej činnosti, čo bolo následne potvrdené objektívnymi dôvodmi, a to založením spoločnosti a jej registráciou ako zdaniteľnej osoby, by mohlo potvrdzovať domnienku, že spoločníci konali ako zdaniteľné osoby v zmysle článku 9 smernice 2006/112. Podľa článkov 168 a 169 tejto smernice má zdaniteľná osoba právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe za investičné náklady vynaložené na činnosti, ktoré má v úmysle vykonávať.

- 24 Naczelny Sąd Administracyjny sa domnieva, že rozhodnutie v predmetnej veci závisí od odpovede na otázku, či z hľadiska skutkových okolností veci samej má Polski Trawertyn na základe článkov 9, 168 a 169, článku 178 písm. a) a článku 226 smernice 2006/112 právo na odpočet DPH zaplatenej za nákupy uskutočnené spoločníkmi pred vznikom spoločnosti ako právneho subjektu.
- 25 Za týchto podmienok Naczelny Sąd Administracyjny rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:
- „1. Má subjekt pozostávajúci z budúcich spoločníkov, ktorý pred formálnym zápisom spoločnosti ako obchodnej spoločnosti a registráciou na účely DPH uskutoční investičné náklady, po svojom zápise a registrácii na účely DPH nárok na odpočet DPH, ktorá bola zaplatená na vstupe za uskutočnené investičné náklady vynaložené na zdaniteľnú činnosť spoločnosti v zmysle článku 9 a článkov 168 a 169 smernice... 2006/112...?
2. Je faktúra, ktorá je dôkazom o uskutočnených investičných nákladoch a ktorá bola vystavená na mená spoločníkov a nie na spoločnosť, prekážkou odpočtu DPH zaplatenej za uskutočnené investičné náklady v zmysle prvej prejudiciálnej otázky?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

- 26 Na úvod treba uviesť, že ako vyplýva z prednesov pred Súdnym dvorom na pojednávaní, je nesporné, že podľa vnútroštátnej právnej úpravy uplatňovanej na vec samu si spoločníci nemôžu uplatniť právo na odpočet DPH zaplatenej za investičné náklady, ktoré vynaložili pred registráciou a identifikáciou Polski Trawertyn na účely DPH pre potreby a s cieľom vykonávania ekonomickej činnosti prostredníctvom uvedenej spoločnosti, z dôvodu, že vklad sporného investičného majetku je plnením, ktoré je oslobodené od platby DPH. Preto je nutné konštatovať, že v prípade, o aký ide vo veci samej, táto vnútroštátna právna úprava nielenže neumožňuje tejto spoločnosti uplatniť si právo na odpočet DPH zaplatenej za sporný investičný majetok, ale bráni aj tomu, aby si toto právo uplatnili spoločníci tejto spoločnosti, ktorí vynaložili investičné náklady.
- 27 Za týchto okolností treba prvú otázku chápať v tom zmysle, že v podstate hľadá odpoveď na to, či sa články 9, 168 a 169 smernice 2006/112 majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá neumožňuje ani spoločníkom spoločnosti, ani samotnej spoločnosti uplatniť si právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe za investičné náklady vynaložené týmito spoločníkmi pred registráciou a identifikáciou tejto spoločnosti pre potreby a s cieľom vykonávania ekonomickej činnosti prostredníctvom tejto spoločnosti.
- 28 Pred odpovedaním na túto otázku treba najskôr pripomenúť, že podľa judikatúry Súdného dvora ekonomické činnosti uvedené v článku 4 ods. 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení 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. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“), ktorý sa v podstate zhoduje s článkom 9 ods. 1 prvým pododsekom smernice 2006/112, môžu spočívať vo viacerých na seba nadväzujúcich úkonoch a že prípravné činnosti, napr. nadobudnutie prevádzkových prostriedkov, a teda aj kúpa nehnuteľnosti, už musia byť považované za ekonomické činnosti (pozri najmä rozsudky zo 14. februára 1985, Rompelman, 268/83, Zb. s. 655, bod 22, a z 29. februára 1996, INZO, C-110/94, Zb. s. I-857, bod 15).
- 29 Súdny dvor tiež rozhodol, že zásada neutrality DPH vo vzťahu k daňovému zaťaženiu podniku vyžaduje, aby už prvé investičné náklady vynaložené na potreby a ciele podniku boli považované za ekonomické činnosti, a že by bolo v rozpore s uvedenou zásadou, ak by sa za začiatok týchto činností

považoval až okamih, keď sa nehnuteľnosť skutočne využíva na podnikanie, t. j. keď vznikne zdaniteľný príjem. Akýkoľvek odlišný výklad by hospodársky subjekt zaťažoval platbou DPH v rámci výkonu ekonomickej činnosti bez možnosti ju odpočítať a svojvoľne by rozlišoval medzi investičnými nákladmi vynaloženými pred skutočným využívaním nehnuteľnosti a nákladmi vynaloženými počas jej využívania (pozri najmä rozsudky Rompelman, už citovaný, bod 23, a INZO, už citovaný, bod 16).

- 30 Súdny dvor na základe toho dospel k záveru, že každý, kto uskutoční takéto investície, ktoré sú úzko spojené s budúcim využívaním nehnuteľnosti a sú na jej využívanie potrebné, sa považuje za zdaniteľnú osobu v zmysle šiestej smernice (pozri rozsudok Rompelman, už citovaný, bod 23).
- 31 Z uvedeného vyplýva, že v prípade, o aký ide vo veci samej, ktorý sa vyznačuje tým, že spoločníci spoločnosti uskutočnili pred registráciou a identifikáciou tejto spoločnosti na účely DPH investície, ktoré boli potrebné na budúce využívanie nehnuteľnosti ich spoločnosťou, títo spoločníci môžu byť považovaní za zdaniteľné osoby pre potreby DPH, ktoré sú v zásade oprávnené uplatniť si právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe.
- 32 Preto skutočnosť, že vklad nehnuteľnosti do spoločnosti zo strany jej spoločníkov je plnením, ktoré je oslobodené od DPH, a skutočnosť, že títo spoločníci z tohto plnenia nevyberú DPH, nemôžu mať za následok zaťaženie spoločníkov platbou DPH v rámci ich ekonomickej činnosti bez toho, aby mali možnosť daň odpočítať alebo dosiahnuť jej vrátenie (pozri v tomto zmysle rozsudok Rompelman, už citovaný, bod 23).
- 33 Po druhé treba uviesť, že Súdny dvor rozhodol, že podľa zásady neutrality DPH zdaniteľná osoba, ktorej jediným predmetom podnikania je pripraviť ekonomickú činnosť inej zdaniteľnej osoby a ktorá nevykonala nijaké zdaniteľné plnenie, si môže uplatniť právo na odpočet v súvislosti so zdaniteľnými plneniami, ktoré vykonala druhá zdaniteľná osoba (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. apríla 2004, Faxworld, C-137/02, Zb. s. I-5547, body 41 a 42). Tento výklad šiestej smernice sa týkal prípadu, v ktorom sa DPH, ktorú si chcela odpočítať prvá zdaniteľná osoba, vzťahovala na služby poskytnuté tejto prvej zdaniteľnej osobe na účely uskutočnenia zdaniteľných plnení v prospech druhej zdaniteľnej osoby.
- 34 Ako však uviedol generálny advokát v bodoch 46 až 49 návrhov, skutkový a právny stav veci prejednávanej v prejednávanom konaní, ktorá viedla k vydaniu už citovaného rozsudku Faxworld, sa odlišoval od skutkového a právneho stavu veci prejednávanej v predložennom návrhu na začatie prejednávaného konania. Odôvodnenie, na ktorom je založený výklad Súdneho dvora v tomto rozsudku, však ostáva platné aj za takých okolností, ako sú okolnosti vo veci samej.
- 35 Na základe toho treba konštatovať, že ak podľa vnútroštátnej právnej úpravy spoločníci, hoci sa pre potreby DPH môžu považovať za zdaniteľné osoby, nemajú možnosť uplatniť si zdaniteľné plnenia uskutočnené spoločnosťou Polski Trawertyn tak, aby sa odbremenili od DPH za investičné plnenia uskutočnené pre potreby a s cieľom činnosti tejto spoločnosti, musí mať uvedená spoločnosť možnosť zohľadniť tieto investičné plnenia v rámci odpočtu DPH a tak môže byť zabezpečená neutralita daňového zaťaženia (pozri v tomto zmysle rozsudok Faxworld, už citovaný, bod 42).
- 36 Tento záver nie je spochybnený ani tvrdením, že ak by sa v prípade, o aký ide vo veci samej, spoločníkom umožnilo žiadať o vrátenie DPH, ktorú zaplatili na vstupe, alebo ak by Polski Trawertyn mala právo uvedenú DPH odpočítať, zvýšilo by sa riziko podvodu alebo zneužívania DPH.
- 37 Z judikatúry Súdneho dvora totiž vyplýva, že subjektu požadujúcemu odpočet DPH prislúcha postavenie zdaniteľnej osoby a má právo na odpočet len v prípade, ak preukázal, že sú splnené podmienky na uplatnenie odpočtu a že jeho zámer začať vykonávať ekonomické činnosti, v dôsledku ktorých dôjde k zdaniteľným plneniam, potvrdzujú objektívne okolnosti. Pokiaľ by správca dane dospel k zisteniu, že právo na odpočet sa vykonalo podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom, bol by oprávnený požadovať so spätnou účinnosťou zaplataenie odpočítaných súm (pozri najmä rozsudky Rompelman, už citovaný, bod 24; INZO, už citovaný, bod 24, a z 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, Zb. s. I-1599, bod 33).

38 Vzhľadom na vyššie uvedené treba na prvú prejudiciálnu otázku odpovedať tak, že články 9, 168 a 169 smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá neumožňuje ani spoločníkom spoločnosti, ani samotnej spoločnosti uplatniť si právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe za investičné náklady vynaložené týmito spoločníkmi pred založením a registráciou tejto spoločnosti pre potreby a s cieľom vykonávania ekonomickej činnosti prostredníctvom tejto spoločnosti.

O druhej otázke

39 Druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 168 a článok 178 písm. a) smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej si spoločnosť za takých okolností, o aké ide v konaní vo veci samej, nemôže odpočítať DPH zaplatenú na vstupe, pokiaľ faktúra vyhotovená pred registráciou a identifikáciou tejto spoločnosti na účely DPH bola vystavená na meno jej budúcich spoločníkov.

40 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že právo na odpočet uvedené v článku 167 a nasledujúcich článkoch smernice 2006/112 je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Uplatňuje sa bezprostredne na všetky dane zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe (rozsudok z 15. júla 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, Zb. s. I-7467, bod 37 a citovaná judikatúra).

41 Pokiaľ ide o formálne podmienky tohto práva, z článku 178 písm. a) smernice 2006/112 vyplýva, že výkon tohto práva je podmienený prijatím faktúry. Článok 226 smernice 2006/112 spresňuje, že bez toho, aby boli dotknuté osobitné ustanovenia tejto smernice, faktúry vyhotovené podľa článku 220 musia obsahovať iba údaje uvedené v tomto článku. Podľa článku 226 bodov 1 a 5 tejto smernice musí faktúra obsahovať dátum jej vyhotovenia, ako aj úplné meno a adresu zdaniteľnej osoby a nadobúdateľa alebo odberateľa.

42 Z týchto ustanovení vyplýva, že členské štáty nemôžu viazať výkon práva na odpočet DPH na dodržanie podmienok týkajúcich sa obsahu faktúr, ktoré nie sú výslovne uvedené v ustanoveniach smernice 2006/112. Z článku 273 tejto smernice vyplýva, že členské štáty môžu uložiť povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, avšak táto možnosť sa nesmie použiť na uloženie dodatočných povinností, ktoré idú nad rámec povinností stanovených v uvedenej smernici (pozri rozsudok Pannon Gép Centrum, už citovaný, bod 40).

43 Okrem toho Súdny dvor rozhodol, že základná zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe bolo priznané, ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky, hoci určité formálne požiadavky zdaniteľné osoby opomenuli splniť. Vzhľadom na to, že daňová správa disponuje údajmi potrebnými na určenie, či je zdaniteľná osoba ako príjemca sporných plnení povinná zaplatiť DPH, nemôže ukladať, pokiaľ ide o právo tejto osoby odpočítať si túto daň, dodatočné podmienky, ktoré môžu mať za následok absolútnu nemožnosť uplatnenia tohto práva (v súvislosti so systémom prenesenia daňovej povinnosti pozri rozsudok z 21. októbra 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Zb. s. I-10385, bod 42).

44 V súvislosti so sporom vo veci samej treba konštatovať, ako vyplýva z odôvodnenia prvej prejudiciálnej otázky, že hmotnoprávne podmienky uvedené v článku 168 písm. a) smernice 2006/112 pravdepodobne sú splnené, keďže predovšetkým Polski Trawertyn si mohla uplatniť právo na odpočet DPH vzťahujúcej sa na nadobudnutie nehnuteľnosti, lebo toto plnenie bolo uskutočnené na účely zdaniteľných plnení uskutočnených touto spoločnosťou.

45 Keďže Polski Trawertyn nemala možnosť uplatniť si právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe z dôvodu, že v deň vyhotovenia faktúry za toto nadobudnutie ešte nebola zaregistrovaná ani identifikovaná na účely DPH a že z tohto dôvodu bola faktúra vystavená na mená spoločníkov, hoci

podľa zistení vnútroštátneho súdu sú osoby, ktoré majú zaplatiť DPH na vstupe, a osoby, ktoré založili Polski Trawertyn, totožné, treba uvedenú nemožnosť uplatnenia považovať za dôsledok čisto formálnej povinnosti.

- 46 Ako spresnil generálny advokát v bode 72 návrhov, dodržanie takejto povinnosti by v prípade, o aký ide vo veci samej, nebolo žiaduce, pretože táto požiadavka by mohla mať za následok absolútnu nemožnosť uplatnenia práva na odpočet a viedla by k spochybneniu zásady neutrality DPH.
- 47 Z judikatúry totiž vyplýva, že na jednej strane je pravda, že zdaniteľné osoby majú podľa článku 213 smernice 2006/112 povinnosť oznámiť začatie, zmenu alebo ukončenie svojej činnosti, avšak členské štáty v žiadnom prípade nie sú oprávnené na to, aby pri nepredložení oznámenia zdaniteľnú osobu pripravili o toto právo (pozri rozsudok Nidera Handelscompagnie, už citovaný, bod 48).
- 48 Súdny dvor na druhej strane rozhodol, že faktúra síce má významnú dokumentačnú funkciu, pretože môže obsahovať kontrolovateľné údaje, ale existujú okolnosti, keď možno údaje právoplatne získať aj inými prostriedkami než faktúrou alebo za ktorých by požiadavka mať faktúru splňajúcu všetky podmienky uvedené v ustanoveniach smernice 2006/112 mohla spochybniť právo zdaniteľnej osoby na odpočet (pozri v tomto zmysle rozsudok z 1. apríla 2004, Bockemühl, C-90/02, Zb. s. I-3303, body 51 a 52).
- 49 Treba uviesť, ako vyplýva z rozhodnutia vnútroštátneho súdu, že v prípade, o aký ide vo veci samej, boli preukázané údaje, ktoré boli nevyhnutné na zabezpečenie spoľahlivého a účinného výberu DPH.
- 50 Vzhľadom na tieto úvahy treba na druhú prejudiciálnu otázku odpovedať tak, že článok 168 a článok 178 písm. a) smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá v prípade, o aký ide vo veci samej, neumožňuje spoločnosti odpočet DPH zaplatenej na vstupe, pokiaľ faktúra vyhotovená pred registráciou a identifikáciou tejto spoločnosti na účely DPH bola vystavená na meno jej spoločníkov.

O trovách

- 51 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 (prvá komora) rozhodol takto:

1. Články 9, 168 a 169 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá neumožňuje ani spoločníkom spoločnosti, ani samotnej spoločnosti uplatniť si právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe za investičné náklady vynaložené týmito spoločníkmi pred založením a registráciou tejto spoločnosti pre potreby a s cieľom vykonávania ekonomickej činnosti prostredníctvom tejto spoločnosti.
2. Článok 168 a článok 178 písm. a) smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá v prípade, o aký ide vo veci samej, neumožňuje spoločnosti odpočet dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe, pokiaľ faktúra vyhotovená pred registráciou a identifikáciou tejto spoločnosti na účely dane z pridanej hodnoty bola vystavená na meno jej spoločníkov.

Podpisy