Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

1. března 2012 *

„DPH — Nařízení 2006/112/ES — Články 9, 168, 169 a 178 — Odpočet daně odvedené na vstupu z plnění uskutečněných za účelem realizace plánované ekonomické činnosti — Koupě pozemku společníky určité společnosti — Faktury vystavené před zápisem společnosti žádající o odpočet“

Ve věci C-280/10,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Polsko) ze dne 31. března 2010, došlým Soudnímu dvoru dne 4. června 2010, v řízení

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

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (zpravodaj) a M. Berger, soudci,

generální advokát: P. Cruz Villalón,

vedoucí soudní kanceláře: K. Malacek, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 22. června 2011,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna M. Pawlikem, daňovým poradcem,

— za polskou vládu M. Szpunarem, jakož i K. Rokickou, A. Gawłowskou a A. Kramarczyk, jako zmocněnkyněmi,

— za německou vládu C. Blaschkem, jako zmocněncem,

— za řeckou vládu K. Paraskevopoulou, Z. Chatzipavlou a M. Michelogiannaki, jako zmocněnkyněmi,

— za francouzskou vládu J.-S. Pilczerem, jako zmocněncem,

* Jednací jazyk: polština.

— za Evropskou komisi D. Triantafyllouem a K. Herrmann, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 15. září 2011,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 9, 168 a 169 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu, v němž proti sobě stojí Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna (dále jen „Polski Trawertyn“), veřejná obchodní společnost, jakož i její společníci P. Granatowicz a M. Wąsiewiczc (dále jen „společníci“) na straně jedné a Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (ředitel daňového úřadu v Poznani) na straně druhé, ve věci odpočtu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) odvedené na vstupu z určitých plnění uskutečněných před zápisem společnosti do obchodního rejstříku.

Právní rámec

Směrnice 2006/112

3 Článek 9 odst. 1 směrnice 2006/112 stanoví:

„‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

‚Ekonomickou činností‘ se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

4 Článek 168 směrnice 2006/112 mimo jiné stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

[…]“

5 Článek 169 směrnice 2006/112 stanoví:

„Kromě odpočtu podle článku 168 má osoba povinná k dani nárok na odpočet daně podle uvedeného článku, jsou-li zboží a služby použity za účelem těchto jejích plnění:

a) plnění spočívajících v činnostech uvedených v čl. 9 odst. 1 druhém pododstavci, která byla uskutečněna mimo členský stát, v němž je daná daň splatná nebo byla odvedena, a u kterých by jí vznikl nárok na odpočet daně, kdyby byla uskutečněna v tomto členském státě;

b) plnění osvobozených od daně podle článků 138, 142 a 144, článků 146 až 149, článků 151, 152, 153 a 156, čl. 157 odst. 1 písm. b), článků 158 až 161 a článku 164;

c) plnění osvobozených od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. a) až f), je-li příjemce usazen mimo Společenství nebo jsou-li tato plnění přímo vázána na zboží určené k vývozu ze Společenství.“

6 Článek 178 písm. a) směrnice 2006/112 stanoví:

„Pro uplatnění nároku na odpočet daně musí osoba povinná k dani splňovat tyto podmínky:

a) při odpočtu daně podle čl. 168 písm. a) při dodáních zboží a poskytnutích služeb musí mít fakturu vystavenou v souladu s články 220 až 236 a články 238, 239 a 240.“

7 Článek 213 odst. 1 směrnice 2006/112 stanoví:

„Každá osoba povinná k dani oznámí zahájení, změnu nebo ukončení činnosti, kterou vykonává jako osoba povinná k dani.

Členské státy umožní a mohou i vyžadovat podávání těchto oznámení elektronickými prostředky v souladu s podmínkami, které stanoví.“

8 Článek 220 směrnice 2006/112 stanoví:

„Každá osoba povinná k dani musí zajistit, že buď ona sama, nebo pořizovatel či příjemce, anebo třetí osoba jejím jménem a na její účet vystaví fakturu v těchto případech:

1) za dodání zboží nebo poskytnutí služby jiné osobě povinné k dani nebo právnické osobě nepovinné k dani;

2) za dodání zboží uvedená v článku 33;

3) za dodání zboží za podmínek uvedených v článku 138;

4) za platbu na její účet předtím, než se uskuteční některé z dodání zboží podle bodů 1, 2 a 3;

5) za platbu na její účet provedenou jinou osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani předtím, než je poskytnutí služby dokončeno.“

9 Článek 226 směrnice 2006/112 mimo jiné stanoví:

„Aniž jsou dotčena zvláštní ustanovení této směrnice, uvádějí se na fakturách vystavovaných podle článků 220 a 221 pro účely daně z přidané hodnoty povinně pouze tyto údaje:

1) datum vystavení;

[…]

4) identifikační číslo pro DPH pořizovatele nebo příjemce uvedené v článku 214, pod kterým obdržel dodání zboží nebo poskytnutí služby, pro které je osobou povinnou odvést daň, anebo dodání zboží podle článku 138;

5) plné jméno a adresu osoby povinné k dani a pořizovatele nebo příjemce;

[…]“

10 Článek 273 směrnice 2006/112 stanoví:

„Členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.

Možnost stanovená v prvním pododstavci nemůže být využita k ukládání dodatečných fakturačních povinností nad povinnosti stanovené v kapitole 3.“

Vnitrostátní právní úprava

11 Článek 15 odst. 1 a 2 zákona ze dne 11. března 2004 o dani z přidané hodnoty (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. č. 54, částka 535) ve znění použitelném v rozhodné době z hlediska skutečností v původním řízení (dále jen „zákon o DPH“) stanoví:

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

2) Ekonomickou činností se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby, jakož i výkonu svobodných povolání, a to také tehdy, jestliže činnost byla provedena pouze jednorázově za okolností, jež nasvědčují úmyslu provádět činnost opakovaně. Za ekonomickou činnost se považuje také využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání z něj pravidelného příjmu.“

12 Článek 86 odst. 1 zákona o DPH stanoví:

„Aniž jsou dotčena ustanovení článku 114, čl. 119 odst. 4, čl. 120 odst. 17 a 19 a článku 124, má osoba povinná k dani uvedená v článku 15, jsou-li zboží a služby použity pro účely jejích zdaněných plnění, nárok odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, daň odvedenou na vstupu.“

13 Článek 86 odst. 2 zákona o DPH stanoví:

„Aniž jsou dotčena ustanovení odstavců 3 až 7, je částka daně odvedené na vstupu rovna:

1) součtu částek DPH, které jsou uvedeny na fakturách, jež obdržela osoba povinná k dani

   a) z důvodu pořízení zboží a služeb,

   b) jako potvrzení uskutečněných předběžných plateb (předplatné, zálohy, splátky), pokud souvisejí se zdanitelným plněním,

   c) z důvodu dodání zboží od komitenta, které je předmětem komisionářské smlouvy,

[…]“

14 Podle čl. 86 odst. 10 bodu 1 zákona o DPH se nárok na odpočet uplatní v daňovém přiznání za období, v němž osoba povinná k dani obdržela fakturu či celní doklad.

15 Článek 106 odst. 1 zákona o DPH stanoví:

„Aniž jsou dotčeny odstavce 2, 4 a 5 tohoto článku, čl. 119 odst. 10 a čl. 120 odst. 16, mají osoby povinné k dani uvedené v článku 15 povinnost vystavovat faktury, jež obsahují zejména informace o prodeji, datu prodeje, jednotkové ceně bez DPH, vyměřovacím základu, sazbě a částce daně, dlužné částce a údaje o osobě povinné k dani a o kupujícím.“

16 Podle čl. 9 odst. 1 bodů 1 a 2 nařízení ministra financí ze dne 25. května 2005 o vrácení daně některým osobám povinným k dani, vrácení zálohy na daň, vystavování a uchovávání faktur a seznamu zboží a služeb, na něž se nevztahuje osvobození od DPH (Dz. U. č. 95, částka 798), platného do 1. prosince 2008 musí faktura dokládající prodej obsahovat alespoň jméno a příjmení nebo název, případně zkrácený název prodávajícího a kupujícího a jejich adresy, jakož i identifikační číslo pro DPH prodávajícího a kupujícího.

17 Podle polského práva jsou vklady dlouhodobých aktiv do společností zřízených podle občanského a obchodního práva osvobozeny od DPH. Kromě toho platí, že veřejná obchodní společnost vzniká až zápisem do obchodního rejstříku.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

18 Dne 22. prosince 2006 vystavil soudní vykonavatel fakturu znějící na jména společníků za nabytí nemovitosti zahrnující povrchové lomy.

19 Dne 26. dubna 2007 založili společníci společnost Polski Trawertyn. Téhož dne vystavil notář fakturu znějící na jméno této společnosti za vyhotovení notářské listiny týkající se založení této společnosti a příslušných stejnopisů.

20 Kontroly, které provedly příslušné orgány u společnosti Polski Trawertyn za období od června 2007 do září 2007, vedly tyto orgány ke zjištění nesrovnalostí týkajících se částek DPH přiznaných na vstupu. Bylo totiž zjištěno, že tato společnost přiznala za červen 2007 nepřiměřeně vysokou částku DPH na vstupu z toho důvodu, že zanesla obě výše uvedené faktury do účetnictví pro účely DPH uvedené společnosti.

21 Pokud jde o první fakturu, orgány zjistily, že Polski Trawertyn nebyla oprávněna odečíst DPH na vstupu, neboť nabyvatelem nemovitosti byla nikoliv samotná společnost, ale fyzické osoby, které po založení uvedené společnosti dne 26. dubna 2007, vložily do této společnosti tento majetek jako nepeněžitý vklad. Pokud jde o druhou fakturu, měly uvedené orgány za to, že ani tato faktura nezakládá nárok na odpočet, jelikož byla vystavena před zápisem společnosti Polski Trawertyn do obchodního rejstříku. Vzhledem k tomu, že tento zápis byl proveden dne 5. června 2007, byla faktura vystavena na společnost, která ještě neexistovala.

22 Vzhledem k tomu, že poté, co společnost Polski Trawertyn podala odvolání, potvrdil Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu stanovisko daňové správy, předložila tato společnost věc Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (správní soud vojvodství v Poznani). Jelikož tento soud žalobu zamítl, podala uvedená společnost kasační opravný prostředek.

23 Na podporu svého kasačního opravného prostředku tvrdila zejména, že pokud byl určitý majetek – ve věci v původním řízení konkrétně povrchový lom – nabyt za účelem jeho použití k ekonomické činnosti a tento úmysl byl poté potvrzen objektivními skutečnostmi, a sice zřízením podniku a jeho zaregistrováním jakožto osoby povinné k dani, lze důvodně dojít k závěru, že společníci jednali jako osoby povinné k dani ve smyslu článku 9 směrnice 2006/112. Uvedla, že podle článků 168 a 169 této směrnice má přitom osoba povinná k dani nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu z investičních nákladů vynaložených pro účely činnosti, kterou má v úmyslu vykonávat.

24 Naczelny Sąd Administracyjny má za to, že vyřešení sporu, který před ním probíhá, závisí na odpovědi na otázku, zda ve světle článků 9, 168, 169, čl. 178 písm. a) a článku 226 směrnice 2006/112 a s ohledem na skutkové okolnosti věci v původním řízení, má Polski Trawertyn nárok na odpočet DPH odvedené z nabytí majetku jejími společníky předtím, než uvedená společnost vznikla jako právnická osoba.

25 Za těchto podmínek se Naczelny Sąd Administracyjny rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je společnost, která jménem svých budoucích společníků vynaloží investiční náklady před formálním zápisem společnosti jako obchodní společnosti a před její registrací pro účely DPH, oprávněna po svém zápisu a registraci pro účely DPH na základě článků 9, 168 a 169 směrnice Rady 2006/112 […] uplatňovat nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu z investičních nákladů vynaložených pro účely své zdanitelné činnosti?

2) Brání faktura dokládající vynaložené investiční náklady, jež byla vystavena na jména společníků, a nikoli na společnost, uplatnění takového nároku na odpočet DPH z vynaložených investičních nákladů, jako je nárok uvedený v první otázce?“

K předběžným otázkám

K první otázce

26 Na začátku je třeba uvést – jak vyplynulo z diskuzí vedených na jednání před Soudním dvorem – že je nesporné, že společníci nemohou podle vnitrostátní právní úpravy použitelné v původním řízení uplatnit nárok na odpočet DPH odvedené z investičních nákladů vynaložených, před registrací a identifikací společnosti Polski Trawertyn pro účely DPH, pro potřeby a za účelem ekonomické činnosti této společnosti z důvodu, že vklad dotčeného investičního majetku je plněním osvobozeným od daně. Je tedy nutno konstatovat, že v takové situaci, jako je situace dotčená v původním řízení, uvedená vnitrostátní právní úprava nejenže neumožňuje uvedené společnosti, aby uplatnila nárok na odpočet DPH odvedené z dotčeného investičního majetku, ale brání také společníkům, kteří vynaložili investiční náklady, aby uplatnili tento nárok.

27 Za těchto podmínek je třeba první otázku chápat tak, že její podstatou je otázka, zda články 9, 168 a 169 směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která neumožňuje společníkům určité společnosti ani této společnosti, aby uplatnili nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu z investičních nákladů vynaložených těmito společníky před registrací a identifikací uvedené společnosti pro potřeby a za účelem ekonomické činnosti této společnosti.

28 K odpovědi na tuto otázku je zaprvé třeba připomenout, že podle judikatury Soudního dvora platí, že hospodářské [ekonomické] činnosti uvedené v čl. 4 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“), který je v podstatě totožný s čl. 9 odst. 1 prvním pododstavcem směrnice 2006/112, mohou spočívat v několika po sobě následujících jednáních a že přípravné činnosti jako například nabytí provozních prostředků, a tedy i koupě nemovitosti, musí být již přiřazeny k ekonomickým činnostem (viz zejména rozsudky ze dne 14. února 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, s. 655, bod 22 a ze dne 29. února 1996, INZO, C-110/94, Recueil, s. I-857, bod 15).

29 Soudní dvůr také rozhodl, že pokud jde o daňové zatížení podniku, zásada daňové neutrality vyžaduje, aby vynaložení prvních investičních nákladů pro potřeby a za účelem podnikání bylo považováno za ekonomickou činnost a že by bylo v rozporu s touto zásadou, kdyby uvedená činnost byla zahájena až

v okamžiku, kdy je nemovitost skutečně využívána, a sice v okamžiku, kdy vznikne zdanitelný příjem. Jakýkoliv jiný výklad by vedl k povinnosti hospodářského subjektu odvést DPH v rámci jeho ekonomické činnosti, aniž by mu byla poskytnuta možnost jejího odpočtu a svévolně by rozlišoval mezi investičními náklady vynaloženými před skutečným využíváním nemovitosti a investičními náklady vynaloženými v jeho průběhu (viz zejména výše uvedené rozsudky Rompelman, bod 23 a INZO, bod 16).

30 Soudní dvůr z toho vyvodil, že každý, kdo uskuteční takové investiční operace, které jsou úzce spojené s budoucím využíváním nemovitosti a jež je pro toto využívání nezbytné, musí být považován za osobu povinnou k dani ve smyslu šesté směrnice (viz výše uvedený rozsudek Rompelman, bod 23).

31 Z toho vyplývá, že v takové situaci, jako je situace dotčená v původním řízení, v níž společníci určité společnosti uskutečnili před registrací a identifikací uvedené společnosti pro účely DPH investice nezbytné k budoucímu využívání nemovitosti jejich společností, mohou být uvedení společníci považováni za osoby povinné k dani pro účely DPH, a jsou tedy v zásadě oprávnění uplatnit nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu.

32 Okolnost, že vklad nemovitosti do společnosti uskutečněný společníky této společnosti je plněním osvobozeným od DPH a skutečnost, že uvedení společníci nevybírají při tomto plnění DPH, nemohou mít tedy za následek, že těmto společníkům je uložena povinnost odvést DPH v rámci své ekonomické činnosti, aniž je jim poskytnuta možnost jí odpočíst nebo dosáhnout jejího vrácení (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Rompelman, bod 23).

33 Zadruhé je třeba uvést, že Soudní dvůr rozhodl, že v souladu se zásadou neutrality DPH může osoba povinná k dani, jejímž jediným předmětem podnikání je připravit ekonomickou činnost jiné osoby povinné k dani a která neuskutečnila žádné zdanitelné plnění, uplatnit nárok na odpočet ve vztahu ke zdanitelným plněním uskutečněným touto jinou osobou povinnou k dani (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Faxworld, C-137/02, Recueil, s. I-5547, body 41 a 42). Tento výklad šesté směrnice se týkal případu, kdy se DPH, kterou první osoba povinná k dani chtěla odpočíst, vztahovala k plněním přijatým touto osobou pro účely uskutečnění zdanitelných plnění zamýšlených druhou osobou povinnou k dani.

34 Jak uvedl generální advokát v bodech 46 až 49 svého stanoviska, je pravda, že skutkový a právní rámec sporu, který si vyžádal podání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, o níž bylo rozhodnuto ve výše uvedeném rozsudku Faxworld, se liší od skutkového a právního rámce věci, která vedla k podání projednávané žádosti o předběžné otázce. Odůvodnění, na němž stojí výklad Soudního dvora podaný v tomto rozsudku, je však platné i za takových okolností, jako jsou okolnosti sporu v původním řízení.

35 Je tedy třeba učinit závěr, že aby mohla být zajištěna neutralita daňového zatížení v případě, kdy podle vnitrostátních právních předpisů společníci – přestože mohou být považováni za osoby povinné k dani pro účely DPH – nemohou uplatnit zdanitelná plnění uskutečněná společností Polski Trawertyn ke zproštění se povinnosti odvést DPH z investic uskutečněných pro potřeby a za účelem činnosti uvedené společnosti, musí mít tato společnost možnost zohlednit tato investiční plnění při odpočtu DPH (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Faxworld, bod 42).

36 Tento závěr není zpochybněn argumentem, že pokud by v takové situaci, jako je situace dotčená v původním řízení, bylo společníkům umožněno, aby dosáhli vrácení DPH odvedené na vstupu nebo společnosti Polski Trawertyn povoleno, aby odečetla tuto DPH, mohlo by se zvýšit riziko podvodů a zneužívání týkajících se DPH.

37 Z judikatury Soudního dvora totiž vyplývá, že postavení osoby povinné k dani je nabyto a nárok na odpočet může být uplatněn pouze tehdy, když ten, kdo žádá o odpočet DPH, prokázal, že podmínky pro tento odpočet byly splněny a že jeho úmysl zahájit ekonomickou činnost, která povede ke zdanitelným plněním, potvrzují objektivní okolnosti. Pokud by daňová správa dospěla ke zjištění, že

nárok na odpočet byl uplatňován podvodně nebo zneužívajícím způsobem, byla by oprávněna požadovat se zpětným účinkem vrácení odpočtených částek (viz zejména výše uvedené rozsudky, Rompelman, bod 24; INZO, bod 24 a rozsudek ze dne 3. března 2005, Fini H, C-32/03, Sb. rozh. s. I-1599, bod 33).

38 S ohledem na tyto úvahy je třeba na první předběžnou otázku odpovědět tak, že články 9, 168 a 169 směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která neumožňuje společníkům určité společnosti ani této společnosti uplatnit nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu z investičních nákladů vynaložených těmito společníky před vznikem a registrací uvedené společnosti pro potřeby a za účelem ekonomické činnosti této společnosti.

Ke druhé otázce

39 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda článek 168 a čl. 178 písm. a) směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle níž za takových okolností, jaké jsou dány v původním řízení, nemůže společnost odečíst DPH odvedenou na vstupu z důvodu, že faktura, která byla vyhotovena před registrací a identifikací uvedené společnosti pro účely DPH, byla vystavena na jména budoucích společníků této společnosti.

40 Je třeba v tomto ohledu připomenout, že nárok na odpočet stanovený v článku 167 a následujících směrnice 2006/112 je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Uplatňuje se bezprostředně pro všechny daně, které zatěžují plnění uskutečněná na vstupu (rozsudek ze dne 15. července 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, Sb. rozh. s. I-7467, bod 37 a citovaná judikatura).

41 Pokud jde o formální podmínky uvedeného nároku, z čl. 178 písm. a) směrnice 2006/112 vyplývá, že uplatnění tohoto nároku je podmíněno obdržením faktury. Článek 226 směrnice 2006/112 uvádí, že aniž jsou dotčena zvláštní ustanovení této směrnice, uvádějí se na fakturách vystavovaných podle článku 220 uvedené směrnice pro účely DPH povinně pouze údaje uvedené v tomto článku. Podle čl. 226 bodů 1 a 5 téže směrnice musí být tedy na faktuře uvedeny datum vystavení, jakož i plné jméno a adresa osoby povinné k dani a pořizovatele nebo příjemce.

42 Z těchto ustanovení vyplývá, že členské státy nemohou vázat uplatnění nároku na odpočet DPH na splnění podmínek týkajících se obsahu faktur, které nejsou výslovně stanoveny v ustanoveních směrnice 2006/112. Z článku 273 této směrnice tak vyplývá, že členské státy mohou uložit povinnosti, které považují za nezbytné ke správnému výběru daně a předcházení daňovým únikům, ale nemohou využít této možnosti k ukládání dodatečných povinností nad povinnosti stanovené v uvedené směrnici (viz výše uvedený rozsudek Pannon Gép Centrum, bod 40).

43 Soudní dvůr mimoto rozhodl, že základní zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet DPH na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým požadavkům formálním. Jakmile má tedy daňová správa k dispozici údaje potřebné k tomu, aby prokázala, že osoba povinná k dani je jakožto příjemce dotčených plnění povinna odvést DPH, nemůže ukládat, pokud jde o nárok uvedené osoby povinné k dani na odpočet této daně, dodatečné podmínky, které by mohly vést k tomu, že by tento nárok nebylo možné uplatnit (pokud jde o režim přenesení daňové povinnosti, viz rozsudek ze dne 21. října 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Sb. rozh. s. I-10385, bod 42).

44 Pokud jde o věc v původním řízení, je třeba konstatovat – jak vyplývá z odůvodnění první předběžné otázky – že jsou patrně splněny hmotněprávní podmínky stanovené v čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112 k tomu, aby Polski Trawertyn mohla uplatnit zejména nárok na odpočet DPH z nabytí nemovitosti, neboť toto plnění bylo uskutečněno pro účely zdaňovaných plnění uskutečněných uvedenou společností.

45 Skutečnost, že Polski Trawertyn nemá možnost uplatnit nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu z důvodu, že v den vystavení faktury za uvedené nabytí nebyla tato společnost ještě zaregistrována ani identifikována pro účely DPH, a že v důsledku toho byla faktura vystavena na jména společníků, přestože – jak zjistil předkládající soud – jsou osoby, které byly povinné odvést DPH na vstupu, totožné s osobami, které založily společnost Polski Trawertyn, musí být považována za nemožnost vyplývající z čistě formální povinnosti.

46 Jak uvedl generální advokát v bodě 72 svého stanoviska, splnění takové povinnosti totiž nelze vyžadovat, pokud by v takové situaci, jako je situace dotčená v původním řízení, vedl tento požadavek k tomu, že by nárok na odpočet nebylo možné uplatnit, a v důsledku toho ke zpochybnění neutrality DPH.

47 Z judikatury totiž vyplývá, že je sice pravda, že osoby povinné k dani mají na základě článku 213 směrnice 2006/112 povinnost oznámit zahájení, změnu a ukončení své činnosti, avšak členské státy nejsou nijak oprávněny k tomu, aby v případě nepředložení určitého oznámení, připravily osobu povinnou k dani o možnost uplatnit tento nárok (viz výše uvedený rozsudek Nidera Handelscompagnie, bod 48).

48 Soudní dvůr dále rozhodl, že je sice pravda, že faktura má významnou průkaznou funkci z toho důvodu, že obsahuje ověřitelné údaje, existují však okolnosti, v nichž mohou být údaje právoplatně prokázány jinými prostředky než fakturou nebo v nichž by požadavek mít k dispozici fakturu, která je ve všech ohledech v souladu s ustanoveními směrnice 2006/112, mohl zpochybnit nárok osoby povinné k dani na odpočet (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 1. dubna 2004, Bockemühl, C-90/02, Recueil, s. I-3303, body 51 a 52).

49 Je však nutno uvést – jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí – že v takové situaci, jako je situace dotčená v původním řízení, byly údaje nezbytné k zajištění spolehlivého a účinného výběru DPH prokázány.

50 S ohledem na tyto úvahy je třeba na druhou předběžnou otázku odpovědět tak, že článek 168 a čl. 178 písm. a) směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle níž za takových okolností, jaké jsou dány v původním řízení, nemůže společnost odečíst DPH odvedenou na vstupu, pokud faktura, která byla vyhotovena před registrací a identifikací uvedené společnosti pro účely DPH, byla vystavena na jména společníků této společnosti.

K nákladům řízení

51 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

1) Články 9, 168 a 169 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která neumožňuje společníkům určité společnosti ani této společnosti uplatnit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu z investičních nákladů vynaložených těmito společníky před vznikem a registrací uvedené společnosti pro potřeby a za účelem ekonomické činnosti této společnosti.

2) Článek 168 a čl. 178 písm. a) směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle níž za takových okolností, jaké jsou dány v původním řízení, nemůže společnost odečíst daň z přidané hodnoty odvedenou na vstupu, pokud faktura, která byla vyhotovena před registrací a identifikací uvedené společnosti pro účely daně z přidané hodnoty, byla vystavena na jména společníků této společnosti.

Podpisy.