

62020CJ0045

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

14. října 2021 (*1)

„řízení o předběžné otázce – Da? z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 167, čl. 168 písm. a) a články 250 a 252 – Odpověď dan? na vstupu – Nemovitá věc – Pracovní – Fotovoltaické zařízení – Rozhodnutí o zařazení majetku, které zakládá nárok na odpověď – Oznámení rozhodnutí o zařazení majetku – Prekluzivní lhůta pro uplatnění nároku na odpověď dan? – Domněnka o zařazení majetku do soukromého majetku osoby povinné k dani v případě neoznámení rozhodnutí o zařazení majetku – Zásada neutrality – Zásada právní jistoty – Zásady rovnocennosti a proporcionality“

Spojené věci C-45/20 a C-46/20

jejichž předmětem jsou žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podané rozhodnutími Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) ze dne 18. září 2019, došlými Soudnímu dvoru dne 29. ledna 2020, v řízeních

E

proti

Finanzamt N (C-45/20),

a

Z

proti

Finanzamt G (C-46/20),

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu),

ve složení A. Prechal (zpravodajka), předsedkyně druhého senátu, vykonávající funkci předsedy osmého senátu, J. Passer, N. Wahl, soudci,

generální advokát: E. Tanchev,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

–

za E. H. Weisse, Rechtsanwalt,

–

za Finanzamt N B. Krimmel, jako zmocněnkyní,

—

za německou vládu J. Möllerem, S. Eisenberg, a S. Heimerl, jako zmocněnci,

—

za Evropskou komisi J. Jokubauskaitė a R. Pethkem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 20. května 2021,

vydává tento

Rozsudek

1

Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se týkají výkladu článků 167 a čl. 168 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2009/162/EU ze dne 22. prosince 2009 (Úř. věst. 2010, L 10, s. 14) (dále jen „směrnice o DPH“).

2

Tyto žádosti byly předloženy v rámci dvou sporů ve věci C-45/20 mezi E a Finanzamt N (finanční úřad N, Německo) a ve věci C-46/20 mezi Z a Finanzamt G (finanční úřad G, Německo) ve věci odepření ze strany těchto správců daní provést odpovídající daní z přidané hodnoty (DPH) provedené E a Z z důvodu nepřijetí rozhodnutí o začlenění majetku, které by bylo seznatelné pro daňovou správu před uplynutím zákonné lhůty pro podání ročního přiznání k dani z obrátu.

Právní rámec

Unijní právo

3

Článek 2 odst. 1 směrnice o DPH:

„Předmětem DPH jsou tato plnění:

a)

dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]

c)

poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]“

§lánek 9 odst. 1 této sm?rnice stanoví:

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

„Ekonomickou činností se rozumí veškerá činnost výrobce, obchodník 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.“

§lánek 63 uvedené sm?rnice stanoví:

„Zdanitelné plnění je uskutečнено a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.“

Podle §lánku 167 téže sm?rnice „[n]árok na odpot dan? vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpotitelné dan?“.

§lánek 168 sm?rnice o DPH 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, odpotíst 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;

[...]“

§lánek 168a této sm?rnice stanoví:

„1. V případě nemovitosti, která tvoří součást obchodního majetku osoby povinné k dani a která je užívána jak pro účely jejího podnikání, tak pro její soukromou potřebu nebo soukromou potřebu jejích zaměstnanců, či obecněji k jiným účelům než pro účely jejího podnikání, je DPH u výdajů souvisejících s touto nemovitostí odpotitelná v souladu se zásadami stanovenými v §láncích 167, 168, 169 a 173 pouze do výše podílu, v jakém je nemovitost užívána pro účely podnikání osoby povinné k dani.

Odchylně od §lánku 26 se změny podílu užívání nemovitosti podle prvního pododstavce zohlední v souladu se zásadami stanovenými v §láncích 184 až 192, jak je uplatňuje příslušný členský stát.

2. členské státy mohou rovněž použít odstavec 1 ve vztahu k DPH u výdajů souvisejících s

dalším zbožím, které členské státy vymezí a které tvoří součást obchodního majetku.“

9

Článek 179 první pododstavec uvedené směrnice zní takto:

„Osoba povinná k dani provede odpot dan tak, že od celkové výše dan splatné za dané zdaovací období odečte celkovou výši dan, u níž v průběhu téhož období vznikl nárok na odpot dan, který je uplatňován podle článku 178.“

10

Podle článků 180 a 182 téže směrnice mohou členské státy povolit osob povinné k dani, aby uplatnila odpot dan, který nebyl proveden v souladu s články 178 a 179 této směrnice. Členské státy případně stanoví podmínky a prováděcí pravidla.

11

Článek 250 odst. 1 směrnice o DPH stanoví:

„Každá osoba povinná k dani podá přiznání k dani z přidané hodnoty, které obsahuje všechny údaje potřebné k výpočtu splatné dan a k provedení odpotu dan, včetně celkové hodnoty plnění vztahujících se k této dani a odpotu a celkové hodnoty plnění osvobozených od dan, do té míry, do jaké je to nezbytné ke stanovení základu dan.“

12

Článek 252 této směrnice stanoví:

„1. Přiznání k dani se podává ve lhůtu, kterou stanoví členské státy. Tato lhůta nesmí překročit dva měsíce od konce každého zdaovacího období.

2. Zdaovací období stanoví členské státy jako měsíční, dvouměsíční nebo tříměsíční.

Členské státy však mohou stanovit odlišná období s podmínkou, že nepřekročí jeden rok.“

13

Článek 261 odst. 1 uvedené směrnice zní takto:

„Členské státy mohou od osoby povinné k dani vyžadovat, aby podala přiznání obsahující údaje uvedené v článcích 250 a 251, které se týkají všech plnění uskutečněných v předchozím roce. Toto přiznání musí obsahovat veškeré údaje potřebné pro jakékoliv opravy.“

14

Článek 273 téže směrnice zní:

„Členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru dan 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 k překročení hranic.

Možnost stanovená v prvním pododstavci nemůže být využita k ukládání dodatečných

fakturačních povinností nad povinnosti stanovené v kapitole 3.“

Německé právo

15

Ustanovení § 15, nadepsané „Odpověď daně na vstupu“, Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obrátu) ze dne 21. února 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386), ve znění použitelném na spory v původním řízení (dále jen „UStG“), zní následovně:

„1) Podnikatel má nárok odečíst následující daň zaplacené na vstupu:

1.

daň splatnou ze zákona za dodání a jiná plnění, která byla poskytnuta jiným podnikatelem ve prospěch jeho podniku. [...]

[...]

Dodání, dovoz nebo pořízení zboží uvnitř Společenství, jež podnikatel používá pro svůj podnik méně než z 10 %, se nepovažuje za uskutečněné pro jeho podnik.

[...]

1b) Užívá-li podnikatel nemovitost jak pro účely činnosti svého podniku, tak pro jiné účely než pro potřebu svého podniku, nebo pro soukromé použití svých zaměstnanců, daň z dodání, dovozu nebo pořízení uvnitř Společenství, jakož i ze všech ostatních plnění souvisejících s tímto nemovitým majetkem není odepočetitelná, pokud se netýká užívání uvedené nemovitosti pro účely činností podniku. [...]

16

Ustanovení § 18, nadepsané „Vyměření daně“, tohoto zákona v odstavci 3 stanoví:

„Podnikatel musí podat [...] za kalendářní rok, nebo případně za kratší období daňové přiznání, ve kterém si v souladu s § 16 odst. 1 až 4 a § 17 sám vypočítá splatnou daň nebo přeplatek ve svůj prospěch (daňové přiznání). [...]

17

Ustanovení § 149, nadepsané „Podání daňových přiznání“, Abgabenordnung (daňový zákoník, BGBl. 2002 I, s. 3866), ve znění použitelném na spory v původním řízení (dále jen „AO“), stanoví:

„1) Daňové přepisy stanoví, kdo má povinnost podat daňové přiznání. [...]

2) Nestanoví-li daňové přepisy jinak, musí být daňová přiznání, která se vztahují ke kalendářnímu roku nebo k okamžiku stanovenému zákonem, podána nejpozději v následujících měsících. [...]

Spory v původním řízení a předběžné otázky

18

Skutkové okolnosti věci C-45/20 lze shrnout následovně. E provozuje podnik zabývající se instalací lešení. V průběhu roku 2014 svolal realizaci stavebních plánů rodinného domu

architektonické kanceláři. V těchto plánech bylo uvedeno, že celková užitná plocha domu bude 149,75 m² a v pozemí bude mít místnost kvalifikovanou jako „pracovna“ o rozloze 16,57 m². Faktury týkající se výstavby uvedeného domu byly vystaveny v období od října 2014 do listopadu 2015.

19

E poprvé uplatnil nárok na odpot dan zaplacené na vstupu z titulu výstavby této pracovny v ročním přiznání k dani z obratu za rok 2015, které došlo finančnímu úřadu N dne 28. září 2016. Finanční úřad N na základě daňové kontroly tento odpot odepel. Odvolání E proti tomuto odepění a jeho žaloba podaná k Sächsisches Finanzgericht (finanční soud v Sasku, Německo) proti rozhodnutí přijatému v návaznosti na toto odvolání byly zamítnuty. Uvedený soud odvodnil své rozhodnutí tím, že v podstatě uvedl, že k zařazení dotyčného majetku do obchodního majetku došlo po 31. květnu 2016, datu uplynutí lhůty pro podání ročního daňového přiznání k dani z obratu za rok 2015 podle § 149 odst. 2 AO.

20

Pokud jde o skutkové okolnosti věci C-46/20, je třeba uvést následující. V roce 2014 nabyt Z fotovoltaické zařízení, přičemž jím vyrobenou elektřinu zčásti spotřebovával sám a zčásti ji prodával dodavateli elektrické energie. Ve smlouvě o výkupu elektřiny uzavřené v téže roce mezi Z a tímto dodavatelem byla stanovena úplata, k níž byla připočtena daň z obratu. Dne 29. února 2016 zaslal Z finančnímu úřadu G přiznání k dani z obratu za rok 2014. V tomto přiznání Z poprvé odečetl částky, které se týkaly hlavně daně zaplacené na vstupu, uvedené na fakturě ze dne 11. září 2014 za dodání a zařízení jeho fotovoltaického zařízení. Finanční úřad G po provedení daňové kontroly tento odpot odepel z důvodu, že Z nepřijal rozhodnutí o zařazení tohoto majetku do svého obchodního majetku do 31. května 2015, data uplynutí lhůty pro podání ročního přiznání k dani z obratu stanoveného v § 149 odst. 2 AO. Odvolání Z proti tomuto odepění a jeho žaloba podaná k Finanzgericht Baden-Württemberg (finanční soud, Bádensko-Württembersko, Německo) proti rozhodnutí přijatému v návaznosti na tuto stížnost byly zamítnuty.

21

E a Z podali opravný prostředek „Revision“ k předkládajícímu soudu, Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo), na jehož podporu oba v podstatě tvrdí, že daňové orgány jsou povinny zohlednit skutečnosti, které svědčí o jejich rozhodnutí zařadit do svého obchodního majetku majetek užívaný pro smíšené účely, jako jsou stavební plány určující užívání místnosti jako pracovny nebo skutečné užívání majetku pro účely jejich podnikání. E a Z rovněž tvrdí, že podmínka informovat o skutečnostech svědčících o rozhodnutí o zařazení majetku ke smíšenému užití do obchodního majetku ve lhůtě upravené v § 149 odst. 2 AO stanovená judikaturou předkládajícího soudu nemůže být zachována s ohledem na závěry vyplývající z rozsudku ze dne 25. července 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595).

22

Předkládající soud má v souladu se svou judikaturou za to, že kasační opravné prostředky E a Z „Revision“ jsou z hlediska vnitrostátního práva neopodstatněné, neboť skutečnosti svědčící o rozhodnutí o zařazení nemovitosti E nebo fotovoltaického zařízení Z do jejich obchodního majetku nebyly příslušným finančním úřadem sděleny před uplynutím lhůty stanovené v § 149 odst. 2 AO pro podání ročního přiznání k dani z obratu. V souladu s kritérii, která předkládající soud formuloval ve své judikatuře, je přitom daňový odpot vyplývající z těchto zařazení přípustný pouze, pokud k tomuto sdělení došlo v uvedené lhůtě.

23

Předkládající soud si však klade otázku, zda je jeho výklad vnitrostátního práva slučitelný s unijním právem a zejména s rozsudkem ze dne 25. července 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595).

24

Na prvním místě si předkládající soud klade otázku, zda s ohledem na neexistenci pravidel unijního práva upřesňujících způsob a okamžik sdělení skutečností svěřících o rozhodnutí o zařazení majetku do obchodního majetku může polský stát pod hrozbou prekluze požadovat, aby toto rozhodnutí bylo sděleno v relativně krátké lhůtě, jako je lhůta uvedená v § 149 odst. 2 AO.

25

Podle předkládajícího soudu může být slučitelnost tohoto požadavku s unijním právem podložena okolností, že výkon práva zvolit zařazení majetku do obchodního majetku se týká hmotněprávní podmínky nároku na odpis. Mimoto je stanovení lhůty pro sdělení skutečností, které svěřící o rozhodnutí o zařazení majetku, polským státem podle názoru předkládajícího soudu odvodné vzhledem k právnímu vakuu, které v tomto ohledu ponechává směrnice o DPH, jakož i k zásadě právní jistoty. Kromě toho toto uložení povinnosti spadá podle předkládajícího soudu do pravomoci svěřené polským státem ustanoveními hlavy XI směrnice o DPH, pokud jde o stanovení formálních podmínek pro uplatnění nároku na odpis.

26

Předkládající soud má však za to, že aťkoli se skutkové okolnosti, které vedly k vydání rozsudku ze dne 25. července 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595), liší od skutkových okolností projednávaných spojených věcí, Soudní dvůr v tomto rozsudku uvedl několik indicií, které umožňují určit, zda osoba povinná k dani jednala jako taková, ale které nemusí být nutně oznámeny příslušným daňovým orgánem v relativně krátké lhůtě. Kromě toho lze podle předkládajícího soudu z uvedeného rozsudku vyvodit, že požadavek, podle kterého musí být rozhodnutí o zařazení majetku přijato v relativně krátké lhůtě, je v rozporu se zásadou neutrality.

27

Na druhém místě se předkládající soud táže na důsledky nedodržení této lhůty. Podle předkládajícího soudu je možné tvrdit, že zařazení majetku do obchodního majetku nelze prokázat, neexistují-li indicie, které by daňový orgán byl s to rozpoznat, že se osoba povinná k dani rozhodla přistoupit k takovému zařazení majetku. Existuje tedy domněnka, že veškerý majetek, který nebyl osobou povinnou k dani výslovně zařazen do jejího obchodního majetku, musí být součástí jejího soukromého majetku. Předkládající soud však rovněž zdrazňuje, že z rozsudku ze dne 25. července 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595), vyplývá, že neoznámení o zařazení majetku nevylučuje, aby takový úmysl mohl vyplynout implicitně, a že otázka, zda dotčená osoba jednala jako osoba povinná k dani, musí být posouzena na základě široce chápaného významu tohoto pojmu. Na základě těchto úvah je podle předkládajícího soudu možné tvrdit, že existuje domněnka „pořízení v postavení osoby povinné k dani“, pokud podnikatel pořídí zboží, které může být v zásadě rovněž použito pro účely podnikání a nebylo tímto podnikatelem zařazeno výlučně do jeho podnikání.

28

Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) rozhodl přerušit řízení a položit

Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky, které jsou v obou spojených v?cech formulovány totožn?:

„1)

Brání ?l. 168 písm. a) ve spojení s ?lánkem 167 sm?rnice [o DPH] vnitrostátní judikatu?e, podle které je v p?ípadech, kdy p?i po?ízení pln?ní má osoba povinná k dani právo zvolit jeho za?azení, vylou?en nárok na odpo?et, jestliže do uplynutí zákonné lh?ty pro podání ro?ního p?iznání k dani z obratu nebylo u?in?no rozhodnutí o za?azení majetku, které by bylo seznatelné pro da?ové orgány?

2)

Brání ?l. 168 písm. a) sm?rnice [o DPH] vnitrostátní judikatu?e, podle které se v p?ípad?, že neexistují (dostate?né) d?kazy o za?azení majetku do obchodního majetku, p?edpokládá, že došlo k za?azení majetku do soukromého majetku, nebo se v tomto sm?ru uplatní n?jaká domn?nka?“

K p?edb?žným otázkám

29

Podstatou obou otázek p?edkládajícího soudu, které je t?eba zkoumat spole?n?, je, zda ?l. 168 písm. a) sm?rnice o DPH ve spojení s ?l. 167 této sm?rnice musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátním ustanovením vykládaným vnitrostátním soudem tak, že v p?ípad?, že osoba povinná k dani má právo rozhodnout o za?azení majetku do jejího obchodního majetku a v p?ípad?, že nejpozd?ji ke dni uplynutí zákonné lh?ty pro podání ro?ního p?iznání k dani p?íslušná vnitrostátní da?ová správa nebyla schopna konstatovat takové za?azení tohoto majetku na základ? výslovného rozhodnutí nebo dostate?ných d?kaz?, m?že tato správa odep?ít nárok na odpo?et DPH u uvedeného majetku, protože má za to, že tento majetek byl za?azen do soukromého majetku osoby povinné k dani.

30

Za ú?elem odpov?di na tuto otázku je t?eba nejprve ur?it podmínky, kterým podléhá právo osoby povinné k dani rozhodnout o za?azení majetku do jejího obchodního majetku, a poté zkoumat, za jakých podmínek m?že p?íslušná vnitrostátní správa odep?ít odpo?et dan?, pokud tato volba nebyla oznámena této správ? nejpozd?ji v okamžiku uplynutí zákonné lh?ty pro podání ro?ního p?iznání k dani z obratu.

31

Na prvním míst?, pokud jde o podmínky, na které je vázáno právo osoby povinné k dani rozhodnout o za?azení majetku do jejího obchodního majetku, je t?eba p?ipomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora p?edstavuje nárok osob povinných k dani odpo?íst od DPH, kterou jsou povinny odvést, ?ástku DPH, která je splatná ?i byla zaplacená za zboží a služby, které obdržely na vstupu, základní zásadu spole?ného systému DPH zavedeného unijními právními p?edpisy [rozsudek ze dne 18. b?ezna 2021, A. (Uplatn?ní nároku na odpo?et), C?895/19, EU:C:2021:216, bod 32 a citovaná judikatura]. Tento nárok upravený v ?lánku 167 a následujících sm?rnice o DPH je nedílnou sou?ástí mechanismu DPH a v zásad? nem?že být omezen (rozsudek ze dne 21. b?ezna 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, bod 39 a citovaná judikatura).

Cílem režimu odpočet je zcela sejmout z osoby povinné k dani zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci všech jejích ekonomických činností. Společný systém DPH tudíž zaručuje, že jsou všechny ekonomické činnosti bez ohledu na cíle nebo výsledky těchto činností za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy o sobě podléhají DPH, zdaněny neutrálním způsobem [rozsudek ze dne 18. března 2021, A. (Uplatnění nároku na odpočet), C-895/19, EU:C:2021:216, bod 33 a citovaná judikatura].

Nárok na odpočet DPH podléhá splnění včasných a formálních podmínek stanovených směrnicí o DPH [v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 21. března 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, bod 40, a ze dne 18. března 2021, A. (Uplatnění nároku na odpočet), C-895/19, EU:C:2021:216, bod 35 a citovaná judikatura].

Hmotněprávní včasné podmínky nároku na odpočet jsou takové podmínky, které upravují samotný základ a rozsah tohoto nároku, jako jsou podmínky stanovené v kapitole 1 hlavy X směrnice o DPH, nadepsané „Vznik a rozsah nároku na odpočet daně“ (rozsudek ze dne 28. července 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 47 a citovaná judikatura). Podle čl. 168 písm. a) směrnice o DPH tedy musí být zboží, u něhož osoba povinná k dani hodlá uplatnit nárok na odpočet, pořízeno touto osobou v tomto postavení v okamžiku pořízení. Kromě toho musí být toto zboží na výstupu použito osobou povinnou k dani pro účely jejích zdaněných plnění a musí být na vstupu dodáno jinou osobou povinnou k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne úterý 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, bod 40, a ze dne 25. července 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, bod 34 a citovaná judikatura). Kromě toho podle článku 167 směrnice o DPH vzniká nárok na odpočet DPH na vstupu okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně, tedy dodáním zboží (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. října 2015, Sveda C-126/14, EU:C:2015:712, bod 20 a citovaná judikatura).

Formální podmínky nároku na odpočet upravují jeho podmínky a kontrolu jeho uplatnění, jakož i řádné fungování systému DPH, jako jsou povinnosti týkající se účetnictví, fakturace a daňového přiznání [v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 28. července 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 47, a ze dne 18. března 2021, A. (Uplatnění nároku na odpočet), C-895/19, EU:C:2021:216, bod 37 a citovaná judikatura]. Články 250, 252 a 261 směrnice o DPH, které stanoví povinnost osoby povinné k dani podat přiznání k DPH a upravují právo členských států, pokud jde o lhůty pro jejich podání, tak stanoví formální podmínky.

Tento rozdíl mezi včasnými podmínkami a formálními podmínkami upravujícími nárok na odpočet je důležitý, jelikož podle ustálené judikatury platí, že základní zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet DPH na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní včasné požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhovují některým formálním požadavkům (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. července 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 45 a citovaná judikatura).

Kromě toho je třeba uvést, že v případě zboží, které lze použít k podnikatelským i soukromým účelům, má osoba povinná k dani pro účely DPH právo rozhodnout o jeho zařazení do svého obchodního majetku. Toto zboží zahrnuje investiční majetek, který podle čl. 189 písm. a) směrnice o DPH může být vymezen členskými státy a podle judikatury Soudního dvora zahrnuje majetek, který se, pokud je používán pro účely ekonomické činnosti, vyznačuje stálou povahou a hodnotou, které implikují, že pořizovací náklady nejsou obvykle zaúčtovány jako běžné výdaje, nýbrž odepisovány v průběhu více účetních období (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. března 2019, Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, bod 23 a citovaná judikatura).

Podle ustálené judikatury tedy platí, že jestliže osoba povinná k dani užívá investiční majetek jak k podnikatelským, tak k soukromým účelům, má právo zvolit si pro účely odpočtu DPH, zda zařadí celý tento majetek do svého obchodního majetku, nebo zda si jej ponechá v celém rozsahu jako součást osobního majetku, nebo zda jej zařadí do svého obchodního majetku pouze v případě, kdy je skutečně používán k podnikatelským účelům (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 14. července 2005, Charles a Charles-Tijmens, C-434/03, EU:C:2005:463, bod 23 a ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97, bod 53 a citovaná judikatura).

Pokud se osoba povinná k dani rozhodne zacházet s investičním majetkem užívaným jak k podnikatelským, tak k soukromým účelům jako s obchodním majetkem, je DPH splatná na vstupu při nabytí tohoto majetku v zásadě odpočitatelná okamžitě a v celém rozsahu (rozsudek ze dne 14. července 2005, Charles a Charles-Tijmens, C-434/03, EU:C:2005:463, bod 24 a citovaná judikatura). V případě nemovitých věcí však článek 168a směrnice o DPH uvádí, že DPH u výdajů souvisejících s touto nemovitostí je odpočitatelná pouze do výše podílu, v jakém je nemovitost užívána pro účely podnikání osoby povinné k dani.

Pokud se osoba povinná k dani rozhodne zařadit investiční majetek do svého podnikání pouze částečně, je DPH splatná na vstupu z jeho pořízení v zásadě odpočitatelná pouze v případě, kdy je skutečně používán k podnikatelským účelům (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97, bod 56 a citovaná judikatura).

Kromě toho je třeba uvést, že při pořízení takového majetku je to právě volba osoby povinné k dani jednat v tomto postavení, to znamená pro účely její ekonomické činnosti ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH, která je rozhodující pro použití systému DPH, a tudíž i mechanismu odpočtu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. března 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, body 39 a 40, jakož i citovaná judikatura). Z toho vyplývá, jak uvedl generální advokát v bodech 48 a 49 svého stanoviska, že tato volba představuje věcnou podmínku nároku na odpočet.

Podle ustálené judikatury Soudního dvora otázka, zda osoba povinná k dani jednala v okamžiku, kdy jí bylo zboží dodáno, v tomto postavení, představuje skutkovou otázku, kterou musí příslušný vnitrostátní soud určit na základě objektivních skutečností a po přezkumu všech okolností sporu, který mu byl předložen (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 14. února 1985, Rompelman, 268/83,

EU:C:1985:74, bod 24, a ze dne 25. července 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, body 38 a 39, jakož i citovaná judikatura).

43

K posouzení, zda při pořízení zboží osoba povinná k dani jednala v tomto postavení, Soudní dvůr uvedl, že aťkoli jednoznačné a výslovné vyjádření úmyslu uřídit zboží pro ekonomické využití v okamžiku jeho pořízení může stažit k závěru, že toto zboží bylo pořízeno osobou povinnou k dani, která jednala jako taková, absence takového vyjádření nevyklučuje, aby takový úmysl mohl vyplynout implicitně (rozsudek ze dne 25. července 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, bod 47).

44

Okolnost, že toto upřesnění poskytl Soudní dvůr v odpovědi na předběžnou otázku ve věci, která se týkala nároku na opravu odpočtu DPH odvedené z nemovitosti pořízené veřejnoprávním subjektem zaregistrovaným jako osoba povinná k dani, nemá na rozdíl od toho, co tvrdí finanční úřad N, vliv na jeho relevanci v rámci takových sporů, jako jsou spory v povodním řízení. Toto upřesnění se totiž vztahuje na všechny případy určení majetku k ekonomické činnosti osoby povinné k dani v souladu s širokým chápáním, které rozvinul Soudní dvůr, pojmu pořízení „jako osoba povinná k dani“ (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. července 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, bod 54). Směrnice o DPH tedy neváže přiznání nároku na odpočet přijetím a sdělením výslovného rozhodnutí o zařazení majetku.

45

Mezi skutečnosti, které mohou implicitně vyplývat z uvedeného úmyslu, patří zejména povaha dotčeného majetku, postavení jednatelů osoby, jakož i doba, která uplynula mezi pořízením majetku a jeho použitím pro účely ekonomické činnosti osoby povinné k dani (rozsudek ze dne 25. července 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, body 38, 49 a 50).

46

Naproti tomu není důležité, že se dotyčné zboží nepoužilo pro účely zdanitelných plnění okamžitě, neboť užívání zboží určuje pouze rozsah počátečního odpočtu nebo případné následné opravy odpočtu, ale neovlivňuje vznik nároku na odpočet (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. července 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, bod 51 a citovaná judikatura).

47

V projednávaném případě tedy bude na předkládajícím soudu, aby posoudil, zda lze ze všech údajů ve sporech v povodních řízeních vyvodit, že jak E, tak Z jednali jako osoby povinné k dani při pořízení zboží užívaného pro smíšené účely, o které se jedná ve věci v povodním řízení, tedy pracovní v budově určené převážně k soukromému užití, jakož i fotovoltaického zařazení částečně užívaného k soukromým účelům, a vyjádřily úmysl toto zboží použít pro své podnikání.

48

V tomto ohledu, pokud jde o E, určení místnosti příslušné velikosti z hlediska výstavby rodinného domu za pracovní může představovat důkaz o takovém úmyslu. Nicméně vzhledem k tomu, že místnost takto kvalifikovaná ve stavebních plánech rodinného domu není fakticky nutná určení k výkonu ekonomické činnosti osoby povinné k dani, bude třeba potvrdit, že této osoby zařadí tuto místnost do jejího podnikání jinými objektivními důkazy svědčícími o tomto užívání. V případě Z může uzavření smlouvy o zpětném odkupu elektřiny vyrobené tímto zařízením v

průběhu roku pořízení a instalace fotovoltaického zařízení představovat důkaz o jeho zařazení k ekonomické činnosti, pokud podmínky tohoto odkupu odpovídají podmínkám nabízeným podnikateli, a nikoli fyzickým osobám – nepodnikateli.

49

Mimoto odpoty DPH provedené osobami povinnými k dani v jejich daňových přiznáních mohou vést k takovému rozhodnutí o zařazení majetku, pokud jsou jeho důsledkem. Takové odpoty jsou rovněž nepřímým důkazem, že osoba povinná k dani měla v úmyslu zboží při jeho pořízení zařadit do svého podnikání. Již bylo rozhodnuto, že pokud osoba povinná k dani odpotává ve svém daňovém přiznání u daňových orgánů částky splatné z titulu DPH při pořízení zboží, má se za to, že toto zboží zařadila do svého podnikání (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. července 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, bod 26). Naproti tomu, jak uvedl generální advokát v bodech 43 a 44 svého stanoviska, chybné odpoty v předcházejícím přiznání k DPH za období, v němž bylo zboží pořízeno, neumožňují samy o sobě dospět k závěru, že se osoba povinná k dani rozhodla nezařadit dotčené zboží do svého podnikání.

50

Na druhém místě, pokud jde o povinnost osoby povinné k dani oznámit daňové správy své rozhodnutí o zařazení majetku nejpozději do uplynutí zákonné lhůty pro podání ročního přiznání k dani z obratu, a sice v projednávaném případě ke dni 31. května roku následujícího po roce, v němž bylo přijato rozhodnutí o zařazení majetku, je třeba připomenout, že podle čl. 179 prvního pododstavce směrnice o DPH se nárok na odpotet uplatní v zásadě v průběhu téhož období, ve kterém vznikl, a sice s ohledem na článek 167 směrnice o DPH v okamžiku vzniku daňové povinnosti [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. března 2021, A (Uplatnění nároku na odpotet), C-895/19, EU:C:2021:216, bod 41 a citovaná judikatura].

51

Osoba povinná k dani však podle článků 180 a 182 směrnice o DPH může být oprávněna k provedení odpotu, i když neuplatnila svůj nárok v průběhu období, ve kterém tento nárok vznikl, s výhradou dodržení určitých podmínek a postupů stanovených vnitrostátními právními úpravami (rozsudek ze dne 26. dubna 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, bod 37 a citovaná judikatura).

52

Kromě toho podle čl. 250 odst. 1 směrnice o DPH ve spojení s článkem 252 této směrnice musí vnitrostátní právní předpisy stanovit povinnost osoby povinné k dani podat přiznání k DPH, které obsahuje veškeré údaje potřebné k výpočtu splatné daně a k provedení odpotu daně za zdaňovací období v délce nejvýše jednoho roku, a to ve lhůtě nepřesahující dva měsíce od konce každého zdaňovacího období.

53

Mimoto čl. 261 odst. 1 této směrnice umožňuje členským státům vyžadovat od osoby povinné k dani, aby podala daňové přiznání obsahující všechny výše uvedené údaje týkající se všech výše uvedených plnění uskutečněných v předchozím roce, avšak nestanoví lhůtu pro podání tohoto přiznání.

54

S ohledem na tato ustanovení nebrání směrnice o DPH povinností, které stejná jako povinnosti,

jež se uplatní v projednávaném případě, ukládají osobám povinným k dani oznámit daňové správy své rozhodnutí zařadit investiční majetek do svého obchodního majetku tím, že provedou odpovídající odpoty v příslušných příznacích k DPH a v ročním příznacích k dani z obratu, které musí být podáno u této daňové správy nejpozději do pěti měsíců po roce, v němž bylo toto rozhodnutí o zařazení majetku přijato.

55

Nicméně jelikož vnitrostátní judikatura sankcionuje nedodržení této lhůty, během níž má osoba povinná k dani výslovně nebo implicitně, ale jasně, o tomto rozhodnutí informovat daňovou správu, ztrátou jejího nároku na odpot vyplývající z tohoto rozhodnutí, je třeba uvést, že i když přijetí rozhodnutí o zařazení majetku představuje včnou podmínku pro uplatnění tohoto nároku, jak vyplývá z bodu 41 tohoto rozsudku, její sdělení daňové správě je pouze formální podmínkou. Podle ustálené judikatury Soudního dvora přitom porušení formálních požadavků nemůže v zásadě vést ke ztrátě nároku na odpot daně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. července 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 45 a citovaná judikatura).

56

Jinak by tomu mohlo být v případě, kdyby porušení těchto formálních požadavků mělo za následek nemožnost předložit určitý důkaz, že včné požadavky byly splněny (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. července 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 46 a citovaná judikatura).

57

Kromě toho podle článku 273 směrnice o DPH mohou členské státy stanovit další povinnosti, které považují za nezbytné k zajištění správného výběru DPH a k předcházení daňovým únikům. Avšak opatření, jež mají členské státy možnost přijmout na základě tohoto ustanovení, nesmí překračovat rámec toho, co je nezbytné k dosažení takových cílů. Nemohou být tedy používána způsobem, který by systematicky zpochybňoval nárok na odpot DPH, a tedy neutralitu DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. dubna 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, bod 38 a citovaná judikatura). V tomto ohledu již bylo rozhodnuto, že sankce spočívající v absolutním odepření nároku na odpot, pokud je daň zaplacená opožděně, je podle všeho nepřiměřená, pokud nelze prokázat žádný podvod ani poškození státního rozpočtu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, body 68 až 70).

58

V projednávaném případě, s výhradou ověření předkládajícím soudem, skutečnost, že E a Z nedodrželi lhůtu, ve které měly oznámit rozhodnutí o zařazení majetku, jim nemůže zabránit v tom, aby předložili jednoznačný důkaz o tom, že taková rozhodnutí přijali v okamžiku pořízení investičního majetku dotčeného ve věci v původním řízení. Mimoto taková lhůta podle všeho nebyla německým zákonodárcem stanovena za účelem předcházení podvodnému nebo zneužívajícímu jednání.

59

Z ustálené judikatury Soudního dvora však rovněž vyplývá, že možnost uplatnit nárok na odpot daně bez jakéhokoli časového omezení by byla v rozporu se zásadou právní jistoty, která vyžaduje, aby daňovou situaci osoby povinné k dani s ohledem na její práva a povinnosti v daňové správě nebylo možné časově neomezeně zpochybňovat. Prekluzivní lhůtu, jejíž

nedodržení má za následek sankcionování osoby povinné k dani, která nebyla dostatečně pečlivá a opomněla požádat o odpočet DPH zaplacené na vstupu, tím, že ztratí nárok na odpočet daně, proto nelze považovat za neslučitelnou s režimem stanoveným směrnicí o DPH, pokud se tato lhůta zaprvé použije stejným způsobem na obdobné nároky v daňové oblasti založené na vnitrostátním právu a na ty, které jsou založeny na unijním právu (zásada rovnocennosti), a zadruhé v praxi neznemožuje nebo nadměrně neztěžuje uplatnění nároku na odpočet daně (zásada efektivity) (rozsudek ze dne 26. dubna 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, bod 38 a citovaná judikatura).

60

Pokud jde o dodržení zásady rovnocennosti, je nutno konstatovat, že lhůta stanovená vnitrostátní právní úpravou dotčenou ve věci v původním řízení odpovídá lhůtě stanovené daňovým poplatníkům k podání daňových přiznání obecně. S výhradou ověření předkládajícím soudem tato vnitrostátní právní úprava podle všeho tudíž nestanovila v oblasti DPH režim odlišný od režimu použitelného v jiných daňových oblastech vnitrostátního práva.

61

Pokud jde o dodržení zásady efektivity, uvedená lhůta podle všeho sama o sobě v praxi neznemožovala nebo nadměrně neztěžovala uplatnění nároku na odpočet daně, jelikož čl. 179 první pododstavec směrnice o DPH stanoví, že tento nárok se v zásadě uplatní v průběhu téhož období, ve kterém vznikl (období viz rozsudek ze dne 28. července 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 38).

62

Členské státy nicméně v souladu se zásadou proporcionality musí využívat prostředky, které umožní účinně dosáhnout cíle stanoveného vnitrostátní právní úpravou, avšak zároveň co nejméně naruší zásady stanovené dotčenými unijními předpisy, jako je základní zásada, že existuje nárok na odpočet DPH (rozsudek ze dne 26. dubna 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, bod 50 a citovaná judikatura).

63

Je tedy třeba, aby předkládající soud posoudil, zda prekluzivní lhůta dotčená ve věci v původním řízení, která odpovídá lhůtě stanovené v § 149 odst. 2 AO pro podání ročního daňového přiznání k dani z obrátu, a sice 31. května roku následujícího po roce, v němž bylo přijato rozhodnutí o zařazení majetku, je přiměřená cíli spočívajícímu v zajištění dodržování zásady právní jistoty.

64

V tomto ohledu je třeba vzít v úvahu jednak jak možnost vnitrostátních orgánů uložit osobě povinné k dani sankce, které méně zasahují do zásady neutrality než úplné odepření nároku na odpočet, jako jsou správní peněžité sankce, tak skutečnost, že lhůta, jež by uplynula po 31. květnu roku následujícího po roce, v němž bylo přijato rozhodnutí o zařazení majetku, není na první pohled podle všeho neslučitelná s dodržováním zásady právní jistoty a jednak rozhodující význam, který má nárok na odpočet ve společném systému DPH.

65

S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na položené otázky odpovědět tak, že čl. 168 písm. a) směrnice o DPH ve spojení s článkem 167 této směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátním ustanovením vykládaným vnitrostátním soudem tak, že v případě, že osoba

povinná k dani má právo rozhodnout o zařazení zboží do obchodního majetku, a v případě, že nejpozději ke dni uplynutí zákonné lhůty pro podání ročního přiznání k dani z obratu příslušná vnitrostátní daňová správa nebyla schopna konstatovat takové zařazení tohoto zboží na základě výslovného rozhodnutí nebo dostatečných důkazů, může tato správa odepřít nárok na odpočet DPH u uvedeného zboží s tím, že má za to, že bylo zařazeno do soukromého majetku osoby povinné k dani, ledaže konkrétní právní úprava, podle které lze tuto možnost provést, prokáže, že tato možnost není v souladu se zásadou proporcionality.

K nákladům řízení

66

Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu 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 (osmý senát) rozhodl takto:

Článek 168 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2009/162/EU ze dne 22. prosince 2009, ve spojení s článkem 167 této směrnice, ve znění pozdějších předpisů, musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátním ustanovením vykládaným vnitrostátním soudem tak, že v případě, že osoba povinná k dani má právo rozhodnout o zařazení zboží do obchodního majetku, a v případě, že nejpozději ke dni uplynutí zákonné lhůty pro podání ročního přiznání k dani z obratu příslušná vnitrostátní daňová správa nebyla schopna konstatovat takové zařazení tohoto zboží na základě výslovného rozhodnutí nebo dostatečných důkazů, může tato správa odepřít nárok na odpočet daně z přidané hodnoty u uvedeného zboží s tím, že má za to, že bylo zařazeno do soukromého majetku osoby povinné k dani, ledaže konkrétní právní úprava, podle které lze tuto možnost provést, prokáže, že tato možnost není v souladu se zásadou proporcionality.

Podpisy.

(*1) – Jednací jazyk: němčina.