



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

14. října 2021 *

„Řízení o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 167, čl. 168 písm. a) a články 250 a 252 – Odpočet daně na vstupu – Nemovitá věc – Pracovna – Fotovoltaické zařízení – Rozhodnutí o zařazení majetku, které zakládá nárok na odpočet – Oznámení rozhodnutí o zařazení majetku – Prekluzivní lhůta pro uplatnění nároku na odpočet daně – 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. Tančev,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

* Jednací jazyk: němčina.

s ohledem na vyjádření předložená:

- za E H. Weissem, 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 článku 167 a čl. 168 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně 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 daně provést odpočty daně z přidané hodnoty (DPH) provedené E a Z z důvodu nepřijetí rozhodnutí o zařazení majetku, které by bylo seznatelné pro daňovou správu před uplynutím zákonné lhůty pro podání ročního přiznání k dani z obratu.

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;

[...]“

4 Článek 9 odst. 1 této směrnice 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.“

5 Článek 63 uvedené směrnice stanoví:

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

6 Podle článku 167 téže směrnice „[n]árok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně“.

7 Článek 168 směrnice 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, 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;

[...]“

8 Článek 168a této směrnice 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 odpočitatelná v souladu se zásadami stanovenými v článcích 167, 168, 169 a 173 pouze do výše podílu, v jakém je nemovitost užívána pro účely podnikání osoby povinné k dani.

Odchylně od článku 26 se změny podílu užívání nemovitosti podle prvního pododstavce zohlední v souladu se zásadami stanovenými v článcích 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 odpočet daně tak, že od celkové výše daně splatné za dané zdaňovací období odečte celkovou výši daně, u níž v průběhu téhož období vznikl nárok na odpočet daně, který je uplatňován podle článku 178.“

10 Podle článků 180 a 182 téže směrnice mohou členské státy povolit osobě povinné k dani, aby uplatnila odpočet daně, 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 daně a k provedení odpočtu daně, včetně celkové hodnoty plnění vztahujících se k této dani a odpočtu a celkové hodnoty plnění osvobozených od daně, do té míry, do jaké je to nezbytné ke stanovení základu daně.“

12 Článek 252 této směrnice stanoví:

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

2. Zdaňovací období stanoví členské státy jako měsíční, dvoutříměsíční 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 člincích 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 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.“

Německé právo

15 Ustanovení § 15, nadepsané „Odpočet daně na vstupu“, Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) 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 daně 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 odpočitatelná, pokud se netýká užívání uvedené nemovitosti pro účely činnosti 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 předpisy stanoví, kdo má povinnost podat daňové přiznání. [...]"

2) Nestanoví-li daňové předpisy jinak, musí být daňová přiznání, která se vztahují ke kalendářnímu roku nebo k okamžiku stanovenému zákonem, podána nejpozději v následujících pěti 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 svěřil realizaci stavebních plánů rodinného domu architektonické kanceláři. V těchto plánech bylo uvedeno, že celková užitná plocha domu bude činit 149,75 m² a v přízemí 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 odpočet daně 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 odpočet odepřel. Odvolání E proti tomuto odepření a jeho žaloba podaná k Sächsisches Finanzgericht (finanční soud v Sasku, Německo) proti rozhodnutí přijatému v návaznosti na toto odvolání byly zamítnuty. Uvedený soud odůvodnil 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 nabyl Z fotovoltaické zařízení, přičemž jím vyrobenou elektřinu zčásti spotřebovával sám a zčásti ji prodával dodavateli elektrické energie. Ve smlouvě o výkupu elektřiny uzavřené v témže 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 faktuře ze dne 11. září 2014 za dodání a zřízení jeho fotovoltaického zařízení. Finanční úřad G po provedení daňové kontroly tento odpočet odepřel 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 odepření 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 částečném zařazení nemovitosti E nebo fotovoltického zařízení Z do jejich obchodního majetku nebyly příslušným finančním úřadům 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 odpočet 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 svědčících o rozhodnutí o zařazení majetku do obchodního majetku může členský 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 odpočet. Mimoto je stanovení lhůty pro sdělení skutečností, které svědčí o rozhodnutí o zařazení majetku, členským státem podle názoru předkládajícího soudu odůvodněné 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 členským státům ustanoveními hlavy XI směrnice o DPH, pokud jde o stanovení formálních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet.
- 26 Předkládající soud má však za to, že ačkoli 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 indicíí, které umožňují určit, zda osoba povinná k dani jednala jako taková, ale které nemusí být nutně oznámeny příslušným daňovým orgánům 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 zdůrazňuje, 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 dotyčná 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 předběžné otázky, které jsou v obou spojených věcech formulovány totožně:
- „1) Brání čl. 168 písm. a) ve spojení s článkem 167 směrnice [o DPH] vnitrostátní judikatuře, podle které je v případech, kdy při pořízení plnění má osoba povinná k dani právo zvolit jeho zařazení, vyloučen nárok na odpočet, jestliže do uplynutí zákonné lhůty pro podání ročního přiznání k dani z obratu nebylo učiněno rozhodnutí o zařazení majetku, které by bylo seznatelné pro daňové orgány?
- 2) Brání čl. 168 písm. a) směrnice [o DPH] vnitrostátní judikatuře, podle které se v případě, že neexistují (dostatečné) důkazy o zařazení majetku do obchodního majetku, předpokládá, že došlo k zařazení majetku do soukromého majetku, nebo se v tomto směru uplatní nějaká domněnka?“

K předběžným otázkám

- 29 Podstatou obou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda čl. 168 písm. a) směrnice o DPH ve spojení s čl. 167 této směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátním ustanovením vykládaným vnitrostátním soudem tak, že v případě, že osoba povinná k dani má právo rozhodnout o zařazení majetku do jejího obchodního majetku a v případě, že nejpozději ke dni uplynutí zákonné lhůty pro podání ročního přiznání k dani příslušná vnitrostátní daňová správa nebyla schopna konstatovat takové zařazení tohoto majetku na základě výslovného rozhodnutí nebo dostatečných důkazů, může tato správa odeprít nárok na odpočet DPH u uvedeného majetku, protože má za to, že tento majetek byl zařazen do soukromého majetku osoby povinné k dani.
- 30 Za účelem odpovědi na tuto otázku je třeba nejprve určit podmínky, kterým podléhá právo osoby povinné k dani rozhodnout o zařazení majetku do jejího obchodního majetku, a poté zkoumat, za jakých podmínek může příslušná vnitrostátní správa odeprít odpočet daně, pokud tato volba nebyla oznámena této správě nejpozději v okamžiku uplynutí zákonné lhůty pro podání ročního přiznání k dani z obratu.

- 31 Na prvním místě, pokud jde o podmínky, na které je vázáno právo osoby povinné k dani rozhodnout o zařazení majetku do jejího obchodního majetku, je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora představuje nárok osob povinných k dani odpočíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, která je splatná či byla zaplacená za zboží a služby, které obdržely na vstupu, základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy [rozsudek ze dne 18. března 2021, A. (Uplatnění nároku na odpočet), C-895/19, EU:C:2021:216, bod 32 a citovaná judikatura]. Tento nárok upravený v článku 167 a následujících směrnice o DPH je nedílnou součástí mechanismu DPH a v zásadě nemůže být omezen (rozsudek ze dne 21. března 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, bod 39 a citovaná judikatura).
- 32 Cílem režimu odpočtů 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].
- 33 Nárok na odpočet DPH podléhá splnění věcných 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].
- 34 Hmotněprávní věcné 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 čtvrtek 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).
- 35 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.
- 36 Tento rozdíl mezi věcnými 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 věcné

požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly 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).

- 37 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 středa 27. března 2019, *Mydibel*, C-201/18, EU:C:2019:254, bod 23 a citovaná judikatura).
- 38 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 začlení 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 Menidjunt*, C-118/11, EU:C:2012:97, bod 53 a citovaná judikatura).
- 39 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.
- 40 Pokud se osoba povinná k dani rozhodne začlenit 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 čtvrtek 16. února 2012, *Eon Aset Menidjunt*, C-118/11, EU:C:2012:97, bod 56 a citovaná judikatura).
- 41 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.
- 42 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 ačkoli jednoznačné a výslovné vyjádření úmyslu určit zboží pro ekonomické využití v okamžiku jeho pořízení může stačit k závěru, že toto zboží bylo pořízeno osobou povinnou k dani, která jednala jako taková, absence takového vyjádření nevylučuje, 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 odpočtů 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 původním 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 jednající 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 původních 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 původním řízení, tedy pracovní v budově určené převážně k soukromému užití, jakož i fotovoltaického zařízení částečně užívaného k soukromým účelům, a vyjádřily úmysl toto zboží použít pro své podnikání.
- 48 V tomto ohledu, pokud jde o E, určení místnosti přiměřené 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 nutně určena k výkonu ekonomické činnosti osoby povinné k dani, bude třeba potvrdit vůli této osoby zařadit 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 podnikatelům, a nikoli fyzickým osobám – nepodnikatelům.
- 49 Mimoto odpočty DPH provedené osobami povinnými k dani v jejich daňových přiznáních mohou vést k takovému rozhodnutí o zařazení majetku, pokud jsou jeho důsledkem. Takové odpočty 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 odpočítá 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, chybějící odpočty v předběžném 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 správě 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 odpočet 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 odpočet), 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 odpočtu, 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 odpočtu 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 stejně jako povinnosti, jež se uplatní v projednávaném případě, ukládají osobám povinným k dani oznámit daňové správě své rozhodnutí zařadit investiční majetek do svého obchodního majetku tím, že provedou odpovídající odpočty v předběžných přiznáních k DPH a v ročním přiznání 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 odpočet vyplývající z tohoto rozhodnutí, je třeba uvést, že i když přijetí rozhodnutí o zařazení majetku představuje věcnou 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 odpočet 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 věcné 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 odpočet 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 odpočet, 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 odpočet 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 vůči 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 neznemožňuje nebo nadměrně neztěžuje uplatnění nároku na odpočet daně (zásada efektivit) (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 efektivit, uvedená lhůta podle všeho sama o sobě v praxi neznemožňovala 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 (obdobně 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 prostředků, 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 obratu, 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 původního 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.