Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
EVGENI TANČEV
prednesené 20. mája 2021 [1]

Spojené veci C-45/20 a C-46/20

E
proti
Finanzamt N (C-45/20)
a
Z
proti
Finanzamt G (C-46/20)

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty – Odpočítanie dane na vstupe – Smernica Rady 2006/112/ES, zmenená smernicou Rady 2009/162/ES – Článok 167 a článok 168 písm. a) – Montáž systému fotovoltickej energie – Zriadenie pracovne v rodinnom dome, ktorý sa okrem toho používa na súkromné účely – Nehnuteľný majetok – Majetok používaný na zmiešané účely – Priradenie k majetku podniku – Zlučiteľnosť lehoty členského štátu s právom Únie na priradenie a domnienky priradenia k súkromnému majetku pre neexistenciu indícií preukazujúcich opak – Strata práva na odpočítanie dane na vstupe“

1. V týchto návrhoch na začatie prejudiciálneho konania sa Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko, ďalej len „vnútroštátny súd“) pýta na objasnenie judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa priradenia investičného majetku [2] a konkrétnejšie nehnuteľného majetku [3] používaného na podnikateľské, ako aj súkromné účely (ďalej len „majetok používaný na zmiešané účely“) k súkromnému majetku daňovníka alebo k majetku podniku daňovníka alebo k ich kombinácii (ďalej len „rozhodnutie o priradení“). Otázky sa konkrétnejšie týkajú dôsledkov vyplývajúcich z rozhodnutia o priradení, pokiaľ ide o právo na odpočítanie dane na vstupe podľa článku 167 a článku 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom

[1] Jazyk prednesu: angličtina.

[2] Prináleží však vnútroštátnemu súdu, aby vzhľadom na vnútroštátne právo stanovil, či v prípade predmetného majetku ide o „investičný majetok“. Podľa článku 189 písm. a) smernice o DPH členské štáty môžu definovať pojem „investičný majetok“. Súdny dvor rozhodol, že tento pojem označuje tovary, ktoré sa používajú na ekonomickú činnosť a vyznačujú sa svojou stálou povahou a hodnotou, čo spôsobuje, že výdavky na ich nadobudnutie nie sú obvykle zaúčtované ako bežné výdavky, ale sa odpisujú v priebehu viacerých účtovných období. Pozri napríklad rozsudok z 27. marca 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, bod 23), s odkazom na rozsudok zo 16. februára 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, bod 35).

[3] Pozri ďalej bod 35 nižšie.

systéme dane z pridanej hodnoty [4], zmenenej smernicou Rady 2009/162/ES z 22. decembra 2009, ktorou sa menia a dopĺňajú niektoré ustanovenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty [5] (ďalej len „smernica o DPH“).

2. Otázky sa týkajú zlučiteľnosti s právom Únie, a to najmä vzhľadom na rozhodnutie Súdneho dvora v rozsudku z 25. júla 2018 vo veci Gmina Ryjewo [6] o *de facto* premlčacej lehote podľa nemeckého práva týkajúcej sa oznamovania rozhodnutia o priradení nemeckým finančným úradom, pri uplynutí ktorej sa v judikatúre vnútroštátneho súdu vykladá ako následok strata práva na odpočítanie dane na vstupe. To isté podľa všetkého vyplýva z domnienky v judikatúre vnútroštátneho súdu o priradení majetku používaného na zmiešané účely k súkromnému majetku daňovníka, ktorá sa uplatňuje v prípade nedostatku indícií preukazujúcich opak.

3. Dospel som k záveru, že za okolností konania vo veci samej výklad práva členského štátu v judikatúre vnútroštátneho súdu, a podľa ktorého zdaniteľná osoba stratí právo na odpočítanie dane na vstupe z dôvodu neoznámenia rozhodnutia o priradení majetku používaného na zmiešané účely v príslušnej lehote platnej podľa práva členského štátu, je nezlučiteľný s článkom 167 a článkom 168 písm. a) smernice o DPH vzhľadom na nesúlad so zásadami daňovej neutrality a proporcionality, keďže v spise vo veci neexistujú žiadne indície o aktívnych obavách týkajúcich sa daňového úniku. [7] Rovnaký záver sa vzťahuje na vyššie uvedenú domnienku priradenia k súkromnému majetku daňovníka, ak vedie k strate práva na odpočítanie dane na vstupe.

I. Právny rámec

A. Právo Únie

4. V článku 167 smernice o DPH sa stanovuje:

„Právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná.“

5. V článku 168 písm. a) smernice o DPH sa stanovuje:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií [plnení – *neoficiálny preklad*] zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie [plnenia – *neoficiálny preklad*], odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou;

…“

4 Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

5 Ú. v. EÚ L 10, 2010, s. 14.

6 (C-140/17, EU:C:2018:595) (ďalej len „Gmina Ryjewo“).

7 Rozsudok z 12. júla 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, body 65 až 70). Pozri tiež napr. rozsudok z 12. apríla 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, (C-8/17, EU:C:2018:249, bod 39), s odkazom na rozsudok z 28. júla 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 52 a citovaná judikatúra). Pozri tiež najnovšie rozsudky z 26. apríla 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, body 32 až 34 a 49 až 51), a z 2. júla 2020, Terracult, (C-835/18, EU:C:2020:520, body 37 a 38).

6. V článku 168a ods. 1 smernice o DPH sa stanovuje:

„1. V prípade nehnuteľného majetku, ktorý je súčasťou majetku podniku zdaniteľnej osoby a používa sa ako na účely podnikateľskej činnosti zdaniteľnej osoby, tak aj na osobnú spotrebu tejto zdaniteľnej osoby alebo na osobnú spotrebu jej zamestnancov, alebo všeobecnejšie na iné účely ako účely jej podnikania, je DPH z výdavkov súvisiacich s týmto majetkom odpočítateľná v súlade so zásadami uvedenými v článkoch 167, 168, 169 a 173 len do tej miery, v akej sa tento majetok používa na účely podnikateľskej činnosti zdaniteľnej osoby.

Odchylne od článku 26 sa zmeny v miere používania nehnuteľného majetku uvedenej v prvom pododseku zohľadňujú v súlade so zásadami ustanovenými v článkoch 184 až 192 podľa ich uplatňovania v príslušnom členskom štáte.“

7. V článku 250 ods. 1 smernice o DPH sa stanovuje:

„Každá zdaniteľná osoba musí podať daňové priznanie k DPH, v ktorom uvedie všetky údaje potrebné na výpočet výšky daňovej povinnosti vrátane výšky odpočítateľnej dane a, pokiaľ je to nevyhnutné pre stanovenie vymeriavacieho základu, celkovú hodnotu transakcií vzťahujúcich sa na túto daňovú povinnosť a na túto odpočítateľnú daň, ako aj hodnotu transakcií oslobodených od dane.“

B. Nemecké právo

8. V § 15 ods. 1 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu; ďalej len „UStG“) sa stanovuje:

„Podnikateľ je oprávnený odpočítať tieto dane na vstupe:

1. zo zákona splatnú daň za dodávky a iné služby, ktoré iný podnik uskutočnil v prospech jeho podniku. …“

9. V § 18 ods. 3 UStG sa stanovuje:

„Podnikateľ musí v stanovenej forme elektronicky zaslať za kalendárny rok alebo za kratšie zdaňovacie obdobie daňové priznanie, v ktorom sám vypočíta podľa § 16 ods. 1 až 4 a § 17 splatnú daň alebo preplatok vo svoj prospech (daňové priznanie). V prípadoch stanovených v § 16 ods. 3 a 4 musí byť daňové hlásenie zaslané do jedného mesiaca od uplynutia kratšieho zdaňovacieho obdobia. S cieľom predísť neprimeraným ťažkostiam môže Finanzamt na požiadanie upustiť od elektronického zaslania. V takom prípade musí podnikateľ zaslať daňové hlásenie na formulári poskytnutom týmto úradom a ručne ho podpísať.“

10. V § 149 ods. 2 Abgabenordnung (daňový poriadok) sa vo verzii platnej v čase sporu [8] uvádza:

„Ak sa v daňovom práve nestanovuje inak, daňové hlásenia za kalendárny rok alebo k zákonom stanovenému okamihu sa musia odovzdať najneskôr do piatich mesiacov…“

[8] Na základe písomných pripomienok Spolkovej republiky Nemecko je relevantnou verzia platná od 1. novembra 2011.

II. Skutkový stav, konanie a prejudiciálne otázky

A. Vec C-45/20, E/Finanzamt N (ďalej len „vec E“)

11. Žalobca vo veci E prevádzkuje podnik stavajúci lešenia. V roku 2014 vypracoval návrh na výstavbu rodinného domu, ktorý v súlade s architektonickými plánmi z 29. júla 2014 zahŕňal na prízemí pracovňu s rozlohou 16,57 m^2. Dom bol inak vyhradený na súkromné účely a mal mať celkovú plochu 149,75 m^2. Faktúry za stavbu tohto domu vrátane pracovne boli zaradené do obdobia od októbra do novembra 2014. [9]

12. E nepožiadal o pomerné odpočítanie dane na vstupe za pracovňu v predbežných (mesačných) hláseniach, ktoré bol povinný podať za roky 2014 a 2015 v zmysle druhej vety § 18 ods. 2 UStG, ale po prvýkrát oň požiadal v ročnom hlásení k DPH za rok 2015 v zmysle prvej vety § 18 ods. 3 UStG. [10] Uvedené hlásenie Finanzamt (ďalej len „daňový úrad“) prijal 28. septembra 2016.

13. Daňový úrad rozhodnutím z 5. apríla 2017 stanovil výšku dane z pridanej hodnoty E za rok 2015, pričom neuznal odpočítanie sumy vo výške [X] eur, ktorá podľa E zodpovedala dani na vstupe týkajúcej sa predmetnej pracovne. Daňový úrad rozhodnutím zo 17. januára 2018 zamietol námietku ako nedôvodnú. Odvolanie podané v súvislosti s týmto nárokom bolo tiež zamietnuté. Sächsisches Finanzgericht (Finančný súd Saska, Nemecko) vo svojom rozsudku z 19. marca 2018 naznačil, že požadované odpočítanie dane na vstupe nie je možné, pretože k priradeniu položky k majetku podniku nedošlo načas, t. j. do 31. mája 2015.

14. Vo vnútroštátnom rozsudku sa uvádza, že podľa judikatúry vnútroštátneho súdu zo zásady okamžitého odpočítania vzniknutej dane na vstupe vyplýva, že rozhodnutie o priradení musí byť prijaté pri nadobudnutí alebo vytvorení predmetného majetku. [11] V judikatúre vnútroštátneho súdu sa ďalej stanovuje, že z dôvodu praktickosti zdaniteľná osoba môže oznamovať rozhodnutie o priradení na základe indícií, ktoré to potvrdzujú. Podľa § 18 ods. 3 UStG sa tak však musí stať najneskôr a definitívne v daňovom hlásení k DPH za rok, v ktorom došlo k nadobudnutiu. [12] Tento okamih je stanovený v judikatúre vnútroštátneho súdu ako uplynutie všeobecnej zákonnej lehoty na predloženie konečného daňového hlásenia podľa § 149 ods. 2 daňového poriadku. V konaní vo veci samej bol daným okamihom 31. máj nasledujúceho roka, t. j. 2015. [13] Podľa judikatúry vnútroštátneho súdu ďalej predĺženie lehoty na podanie konečného daňového hlásenia nepredstavuje predĺženie lehoty na oznamovanie skutočností preukazujúcich rozhodnutie o priradení. [14]

15. Vo svojom odvolaní pred vnútroštátnym súdom E tvrdil, že pre neho nebolo podstatné oznámiť daňovému úradu ďalšie skutočnosti preukazujúce jeho rozhodnutie o priradení v daňovom hlásení k DPH, keďže architektonické plány na skutočné využívanie pracovne výlučne na účely podnikania obsahovali dostatočné indície o jej priradení k majetku podniku.

[9] Na základe písomných pripomienok Finanzamt N.

[10] Na základe písomných pripomienok Finanzamt N.

[11] Rozsudky Bundesfinanzhof v BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76, Rz 23; v BFH/NV 2012, 808, Rz 18; v BFH/NV 2012, 1828, Rz 28ff.; v BFH/NV 2013, 266, Rz 38.

[12] Rozsudky Bundesfinanzhof v BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76, Rz 24ff., 34; v BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, Rz 24ff.; v BFH/NV 2013, 266, Rz 40f; BFH-Beschluss v BFH/NV 2017, 922, Rz 5, jeweils m.w.N, a príslušná citovaná judikatúra.

[13] Rozsudky Bundesfinanzhof v BFHE 234, 519, BSt1 II2014, 76, Rz 33 ff.; v BFH/NV 2013, 266, Rz 40f.; v BFH/NV 2014, 1097, Rz 14; BFH-Beschlüsse v BFH/NV 2014, 914, Rz 6; v BFH/NV 2017, 922, Rz 5. Podľa rozhodnutia vnútroštátneho súdu je to teraz 31. júl nasledujúceho roku.

[14] Rozsudky Bundesfinanzhof v BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, Rz 36 f; v BFH/NV 2012, 808, Rz, 18.

B. Vec C-46/20, Z/Finanzamt G (ďalej len „vec Z“)

16. Vec Z sa týka odpočítania DPH na vstupe, ktorá vznikla v roku 2014 pri montáži systému fotovoltickej energie. Žalobca Z spotreboval elektrinu vyrobenú elektrárňou čiastočne sám, čiastočne ju dodával do elektrickej siete zásobovateľa elektrinou. Zmluva týkajúca sa dodávania energie do elektrickej siete bola uzatvorená počas predmetného účtovného roka a stanovovala sa v nej odmena, ku ktorej sa pripočítavala daň.

17. Dňa 29. februára 2016 Z podal daňové hlásenie k DPH za sporný účtovný rok a priznal v ňom daň na vstupe vo výške [X] eur. Suma súvisiaca s daňou na vstupe sa v podstate sa týka dane uvedenej na faktúre z 11. septembra 2014 za dodanie a montáž systému fotovoltickej energie. Z k tomuto systému nepodal žiadne daňové hlásenie. Žalovaný Finanzamt G najskôr hlásenie k DPH za sporný rok schválil.

18. Po osobitnej kontrole DPH však daňový úrad dospel k názoru, že odpočítanie dane na vstupe na základe faktúry z 11. septembra 2014 nemôže byť uznané. Podľa daňového úradu Z nepriradil predmetný majetok k majetku podniku načas, t. j. do 31. mája 2015.

19. Daňový úrad preto stanovil výšku DPH pre Z za sporný rok rozhodnutím z 30. novembra 2016, naposledy zmeneným rozhodnutím z 27. marca 2017. Sťažnosť bola zamietnutá rozhodnutím z 18. mája 2017 a zamietnuté bolo aj odvolanie. Vo svojom rozsudku z 12. septembra 2018 Finanzgericht Baden-Württemberg (Finančný súd spolkovej krajiny Bádensko-Württembersko, Nemecko) rozhodol, že Z, ktorý mal právo si vybrať, ako priradiť predmetný systém fotovoltickej energie, tento nepriradil k majetku podniku načas. Výsledkom toho je judikatúra záväzná pre Finanzgericht (Finančný súd) (pozri bod 14 vyššie). Tento prístup si zachoval platnosť aj vzhľadom na následnú judikatúru Súdneho dvora.

20. Pred Finanzgericht (Finančný súd) Z argumentoval, že najmä vzhľadom na rozsudok vo veci Gmina Ryjewo treba spochybniť judikatúru vnútroštátneho súdu týkajúcu sa oznamovania skutočností preukazujúcich priradenie majetku používaného na zmiešané účely v krátkej lehote.

21. Vo vnútroštátnom rozsudku sa uvádza, že daňový úrad obhajoval rozhodnutie prijaté v sťažnosti a konštatoval, že žalobca pred tým, než začal využívať systém fotovoltickej energie na obchodné účely, nepôsobil ako podnikateľ v zmysle právnych predpisov o DPH a v scenári, o ktorom Súdny dvor rozhodol vo veci Gmina Ryjewo, právo na priradenie neexistovalo.

22. Za týchto okolností sa vnútroštátny súd rozhodol prerušiť konanie vo veci C-45/20, ako aj vo veci C-46/20 a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Bráni článok 168 písm. a) v spojení s článkom 167 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty vnútroštátnej judikatúre, podľa ktorej nárok na odpočítanie DPH v prípadoch, v ktorých existuje právo voľby v oblasti priradenia v prípade prijímania plnenia, je vylúčený, ak do uplynutia zákonnej lehoty na odovzdanie ročného daňového priznania k DPH nebolo odovzdané rozhodnutie o priradení, ktoré je rozpoznateľné pre finančné úrady?

2. Bráni článok 168 písm. a) [smernice 2006/112] vnútroštátnej judikatúre, podľa ktorej sa predpokladá priradenie do súkromnej oblasti, respektíve existuje takáto domnienka, ak neexistujú (dostatočné) indície na priradenie k majetku podniku?“

23. Súdny dvor predložil Spolkovej republike Nemecko a Komisii písomné otázky. Spolková republika Nemecko odpovedala 14. decembra 2020 a Komisia 16. decembra 2020.

24. Písomné pripomienky k položeným prejudiciálnym otázkam predložil Finanzamt N (k veci E), Spolková republika Nemecko a Komisia. Pojednávanie sa nekonalo.

III. Úvodné pripomienky

25. Navrhujem odpovedať na otázky položené v návrhu na začatie prejudiciálneho konania v tomto poradí.

26. Najskôr sa treba zaoberať otázkou, či E aj Z mali právo na odpočítanie dane na vstupe v čase nadobudnutia predmetného majetku používaného na zmiešané účely, konkrétne domu v prípade veci E a systému fotovoltickej energie vo veci Z. Toto posúdenie priamo súvisí s rozhodnutím o priradení, pretože, ako v písomných pripomienkach upozorňuje Spolková republika Nemecko, to, či je daň na vstupe odpočítateľná, závisí od spôsobu, akým daná osoba priradila dotknutý majetok používaný na zmiešané účely. [15]

27. Po druhé, ako sa ďalej navrhuje v písomných pripomienkach Spolkovej republiky Nemecko, rovnako kľúčovou pre riešene sporu vo veci samej je otázka, či rozpoznateľné rozhodnutie o priradení majetku používaného na zmiešané účely je hmotnoprávnou alebo formálnou požiadavkou v právnych predpisoch EÚ týkajúcich sa DPH. Je to preto, že na rozdiel od nesplnenia hmotnoprávnych požiadaviek, ak zdaniteľná osoba nedodrží formálne požiadavky, nemusí to nevyhnutne znamenať, že stratí právo na odpočítanie dane na vstupe. [16] Ako vysvetlím ďalej, dospel som k záveru, že existencia rozpoznateľného rozhodnutia o priradení je hmotnoprávnou požiadavkou k právu na odpočítanie dane na vstupe z majetku používaného na zmiešané účely, ale ide o požiadavku, ktorú možno určiť na základe skutočností objektívne preukazujúcich existenciu rozhodnutia o priradení. Až doteraz sa judikatúrou nevyžadovalo od zdaniteľných osôb, aby k rozhodnutiu o priradení podávali finančným úradom členských štátov špecifické a na tento účel určené hlásenie. V tejto časti sa budem zaoberať aj rozsahom diskrečnej právomoci členských štátov pri ukladaní lehôt na oznamovanie rozpoznateľného priradenia vnútroštátnym finančným úradom.

28. Po tretie po vyriešení týchto otázok na záver odpoviem na položené prejudiciálne otázky.

29. Pokiaľ ide o odkaz na vec Gmina Ryjewo, je potrebné poznamenať, že vec Gmina Ryjewo sa netýkala dôsledkov vyplývajúcich z (i) priradenia investičného majetku používaného na zmiešané účely v celom rozsahu do majetku podniku; (ii) jeho zachovania v celom rozsahu v súkromnom majetku, čím sa úplne vylúči zo systému DPH, ani (iii) jeho zahrnutia do podniku len do toho rozsahu, v ktorom sa skutočne používa na účely podnikania. [17]

[15] Napríklad rozsudok z 22. marca 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, body 38 a 39 a citovaná judikatúra).

[16] Napríklad rozsudok z 12. apríla 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, body 30 až 33 a citovaná judikatúra). Pozri tiež napríklad rozsudky z 12. júla 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, body 60 až 63), a z 15. novembra 2017, Geissel a Butin (C-374/16 a C-375/16, EU:C:2017:867, bod 40).

[17] Rozsudok z 23. apríla 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, bod 39 a citovaná judikatúra). Pozri tiež napríklad rozsudky zo 16. februára 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, bod 53), a z 9. júla 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, bod 20).

30. Vec Gmina Ryjewo sa týkala skôr dôsledkov vyplývajúcich z toho, keď sa nehnuteľný majetok používa obcou najskôr na účely nezdaniteľných transakcií, ale neskôr na účely zdaniteľných transakcií, a čo to znamená vzhľadom na odpočítanie dane vznikajúcej na vstupe pri vytvorení tohto nehnuteľného majetku. V dôsledku toho súhlasím s tvrdeniami v písomných pripomienkach Finanzamt N v tom zmysle, že na rozdiel od názorov, ktoré môžu byť vyjadrené v právnej teórii, vo veci Gmina Ryjevo sa nekonštatuje, že už nie je potrebné vykonať rozhodnutie o priradení majetku používaného na zmiešané účely s cieľom určiť, či zdaniteľná osoba koná ako taká.

31. Spolková republika Nemecko, ako aj Finanzamt N sa vo svojich písomných pripomienkach vyjadrujú v prospech minimalizácie účinku rozsudku vo veci Gmina Ryjewo na výsledok konania vo veci samej okrem iného aj z dôvodu rozdielov medzi predmetom sporu vo veci Gmina Ryjewo a predmetom konania vo veci samej. Stačí uviesť, že v týchto návrhoch sa bude odkazovať na vec Gmina Ryjewo v rozsahu relevantnom k právnej otázke, ktorá sa tu má vyriešiť.

IV. Posúdenie

A. Existencia práva na odpočítanie dane

32. Článok 167 smernice o DPH je východiskovým bodom judikatúry. Podľa článku 167 právo na odpočítanie dane vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná. Existencia práva na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe závisí nevyhnutne od toho, v akom postavení jednotlivec v tomto okamihu koná. [18]

33. Podľa článku 168 písm. a) smernice o DPH tovary alebo služby zakladajúce toto právo musia byť využité zdaniteľnou osobou na výstupe na účely jej vlastných zdaniteľných transakcií a na vstupe musia byť tieto tovary alebo služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou. [19] Keďže predmetná pracovňa, ako aj systém fotovoltickej energie sa podľa všetkého využívajú na účely podnikania, táto požiadavka bude splnená, ak boli dodané na vstupe inou zdaniteľnou osobou. [20]

34. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora neexistuje právo na odpočítanie dane na vstupe pri tovaroch priradených v celom rozsahu k súkromnému majetku. [21] Existuje čiastočné právo na odpočítanie dane v prípade, že majetok používaný na zmiešané účely je čiastočne priradený k majetku podniku. Časť, ktorá sa nevyužíva na poskytovanie zdaniteľných obchodných služieb ani dodávok, nepatrí do systému DPH a nemôže byť zohľadnená na účely článku 168 písm. a) smernice 2006/112. [22] Ak sa však majetok používaný na zmiešané účely v celom rozsahu priradí k majetku podniku, v tom prípade je odpočítateľná celá suma dane na vstupe. [23] Ak sa zdaniteľná

[18] Návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:273, bod 28), s odkazom na rozsudok z 11. júla 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, body 8 a 9); rozsudky z 28. februára 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, bod 35), a z 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, bod 38).

[19] Napríklad rozsudok z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 40), s odkazom na rozsudok z 22. októbra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 28).

[20] Tento prvok nie je priamo riešený v spise vo veci. Neexistuje však pochybnosť o tom, že E aj Z zaplatili z predmetných tovarov daň na vstupe.

[21] Napríklad rozsudok z 8. marca 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, bod 27). V súvislosti s pozemkami pozri rozsudok z 9. júla 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, bod 21).

[22] Rozsudok zo 4. októbra 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, bod 28).

[23] Rozsudok z 22. marca 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, bod 38 a citovaná judikatúra).

osoba rozhodne nakladať s investičným majetkom používaným na podnikateľské a zároveň na súkromné účely ako s majetkom podniku, DPH splatná ako daň na vstupe pri nadobudnutí tohto majetku je v zásade v plnom rozsahu a okamžite odpočítateľná. [24]

35. Konania vo veci samej sa však týka zásadná zmena smernice o DPH, ku ktorej došlo na základe smernice 2009/162, konkrétne článok 168a. Ako je uvedené v bode 6 vyššie, DPH z výdavkov súvisiacich s nehnuteľným majetkom je odpočítateľná len do tej miery, v akej sa tento majetok používa na účely podnikateľskej činnosti zdaniteľnej osoby. Hoci tu ide o záležitosť, ktorú by mal overovať vnútroštátny súd, pracovňa v dome vo veci E a systém fotovoltickej energie vo veci Z sú podľa všetkého nehnuteľným majetkom. [25]

36. Žalobcovia v konaní vo veci samej sa v každom prípade domáhajú čiastočného odpočítania dane na vstupe vzhľadom na čiastočné priradenie majetku používaného na zmiešané účely k majetku podniku. Vo veci E je požadované odpočítanie čiastočné preto, že sa vzťahuje len na pracovňu v dome. Vo veci Z je požadované odpočítanie čiastočné preto, že odpočítanie požadované vo vzťahu k systému fotovoltickej energie je primerané a súvisí s týmto majetkom v rozsahu, v ktorom sa používa na ekonomické účely. [26]

37. Z ustálenej judikatúry vyplýva, že ten, kto má investičné výdavky s cieľom vykonávať ekonomickú činnosť v zmysle uvedeného článku 9 ods. 1 smernice o DPH, ktorý potvrdzujú objektívne skutočnosti, musí byť považovaný za zdaniteľnú osobu. [27] Je potrebné pripomenúť, že podľa článku 168 smernice o DPH, DPH je odpočítateľná, pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby. Teda v prípade, že koná ako zdaniteľná osoba, má v súlade s článkom 167 a nasl. uvedenej smernice právo na okamžité odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej z investičných výdavkov vynaložených na účely transakcií, ktoré zamýšľa uskutočniť a v súvislosti s ktorými má právo na odpočítanie dane. Toto právo na odpočítanie vzniká podľa článkov 63 a 167 smernice o DPH v momente, keď sa daň stane splatnou, teda v čase dodania tovaru. [28]

38. Zastávam však názor, že podľa ustálenej judikatúry zdaniteľná osoba nie je v skutočnosti *povinná* odpočítať daň na vstupe hneď, ako toto právo vznikne v dvoch významných kontextoch, ktoré súvisia s konaním vo veci samej. Po prvé, hoci Finanzamt N a Spolková republika Nemecko správne tvrdia, že Súdny dvor rozhodol, že právo na odpočítanie dane sa uplatňuje okamžite na všetky dane zaťažujúce transakcie uskutočnené na vstupe, [29] neznamená to, že právo Únie povoľuje členským štátom za každých okolností odoprieť nárok na odpočítanie dane v prípade

[24] Napríklad rozsudok z 18. júla 2013, Medicom a Maison Patrice Alard (C-210/11 a C-211/11, EU:C:2013:479, bod 24).

[25] Článok 13b vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (prepracované znenie) (Ú. v. EÚ L 77, 2011, s. 1), v znení vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 1402/2013 zo 7. októbra 2013, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb (Ú. v. EÚ L 284, 2013, s. 1). Pozri tiež napríklad rozsudok z 15. novembra 2012, Leichenich (C-532/11, EU:C:2012:720).

[26] K významu rozdelenia majetku používaného na zmiešané účely pozri rozsudok z 8. mája 2019 Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390).

[27] Rozsudok z 22. októbra 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, bod 20).

[28] Tamže, odkaz na rozsudky z 29. novembra 2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, bod 27), a z 22. marca 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, bod 36 a citovaná judikatúra).

[29] Napríklad rozsudok z 28. júla 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 44).

nedodržania časovej lehoty stanovenej právom členského štátu na podanie žiadosti o odpočítanie finančným úradom, a to najmä v prípade neexistencie dôkazu o podvode.[30] Týmto sa bližšie zaoberajú body 50 až 60 nižšie.

39. Po druhé, ako sa tvrdí v písomných pripomienkach Komisie, podanie konkrétnej žiadosti o odpočítanie dane na vstupe finančným úradom nie je podstatné pri dokazovaní existencie rozhodnutia o priradení v čase nadobudnutia predmetného majetku používaného na zmiešané účely.

40. Otázka, či zdaniteľná osoba konala ako taká na účely ekonomickej činnosti (pozri článok 9 ods. 1 smernice o DPH), predstavuje skutkovú otázku, ktorú treba posúdiť s prihliadnutím na všetky informácie dostupné v prejednávanej veci, medzi ktoré patrí povaha predmetného tovaru a doba, ktorá uplynula medzi jeho nadobudnutím a použitím na účely ekonomickej činnosti tejto zdaniteľnej osoby. Prináleží vnútroštátnemu súdu, aby vykonal toto posúdenie.[31]

41. Dôležité je, že Súdny dvor vo veci Gmina Ryjevo rozhodol, že „hoci však jednoznačný a výslovný prejav vôle pri nadobudnutí majetku využívať ho na účely ekonomickej činnosti môže byť dostatočný na vyvodenie záveru, že zdaniteľná osoba pri nadobudnutí tohto majetku konala ako taká, neexistencia tohto prejavu nevylučuje, že tento zámer možno vyjadriť implicitne“[32]. Ako sa uvádza vyššie, Súdny dvor tak vykladá „ekonomickú činnosť“ v článku 9 ods. 1 smernice o DPH v kontexte sporu vo veci Gmina Ryjewo, v ktorom bolo požadované právo na odpočítanie dane v súvislosti so zmenou účelu, na ktorý bol investičný majetok používaný, a to z nehospodárskeho na hospodársky účel.[33] Keďže odmietnutie práva na odpočítanie dane je výnimkou z uplatňovania základnej zásady, ktorú toto právo zakotvuje,[34] zásada stanovená vo veci Gmina Ryjewo sa musí uplatňovať rovnako aj na určenie existencie rozhodnutia o priradení. Súhlasím s tvrdením Komisie, že tento výklad je jediným výkladom v súlade so širokým pojmom nadobudnutia ako „zdaniteľná osoba“ stanoveného v judikatúre.[35]

42. Čo je však potrebné určiť, je to, či E a Z nadobudli alebo vytvorili dotknutý investičný majetok s úmyslom, potvrdeným objektívnymi skutočnosťami, vykonávať ekonomickú činnosť a či v dôsledku toho konali ako zdaniteľné osoby v zmysle článku 9 ods. 1 smernice o DPH.[36] Existuje priama a bezprostredná súvislosť medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe, ktoré zakladajú právo na odpočítanie?[37]

30 Rozsudok z 12. júla 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, body 65 až 70). Pozri tiež napr. rozsudok z 12. apríla 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, (C-8/17, EU:C:2018:249, bod 39), s odkazom na rozsudok z 28. júla 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 52 a citovaná judikatúra). Pozri tiež najnovšie rozsudky z 26. apríla 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, body 32 až 34 a 49 až 51), a z 2. júla 2020, Terracult, (C-835/18, EU:C:2020:520, body 37 a 38).

31 Rozsudky z 22. októbra 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, bod 21), s odkazom na rozsudok z 22. marca 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, body 40 a 41). Pozri tiež napríklad rozsudok z 8. marca 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, bod 29).

32 Rozsudok z 25. júla 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595, bod 47).

33 Bod 30 vyššie.

34 Pozri ďalej bod 58 nižšie.

35 Vec Gmina Ryjewo (bod 54).

36 Rozsudok z 22. októbra 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, bod 23).

37 Tamže, bod 27, s odkazom na rozsudok z 29. októbra 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 57). Ako Súdny dvor konštatoval vo svojom rozsudku zo 16. februára 2012 vo veci Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, body 45 a 47 a citovaná judikatúra) „kritérium založené na použití tovarov alebo služieb na účely plnení, ktoré patria do ekonomickej činnosti podniku, je odlišné podľa toho, či ide o nadobudnutie investičnej služby, alebo majetku“ (bod 45). Právo na odpočítanie dane vzniká v každom prípade, „ak náklady na dotknuté služby tvoria súčasť celkových nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také rozhodujúcimi prvkami pri tvorbe ceny tovarov alebo služieb, ktoré dodáva alebo poskytuje“ (bod 47). Pozri tiež k existencii požadovanej súvislosti rozsudok z 8. mája 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, bod 27 a citovaná judikatúra).

43. Hoci toto posúdenie prináleží vnútroštátnemu súdu, v spise vo veci nie je zahrnuté nič, čo by naznačovalo neexistenciu požadovanej súvislosti buď s výstavbou pracovne vo veci E[38], alebo systémom fotovoltickej energie vo veci Z, a to vzhľadom na objektívny obsah predmetných transakcií,[39] ako sú opísané v rozhodnutí vnútroštátneho súdu. Obdobie medzi nadobudnutím tohto majetku a jeho použitím na účely ekonomickej činnosti zdaniteľnej osoby bolo pomerne krátke. Predmetná pracovňa, ako aj systém fotovoltickej energie sú majetkom, ktorý je vzhľadom na svoju povahu vhodný na takéto účely.[40] Čo je najdôležitejšie na účely konania vo veci samej, neexistencia okamžitej žiadosti finančným úradom o odpočítanie dane na vstupe neurčuje s konečnou platnosťou, či právo na odpočítanie dane existovalo v čase nadobudnutia, hoci podľa judikatúry vnútroštátneho súdu dovolávanie sa práva na odpočítanie dane je závažnou indíciou priradenia majetku k podnikateľskej činnosti.[41]

44. Preto skutočnosť, že E nepriznal pracovňu v predbežnom daňovom hlásení sama osebe nebráni právu na odpočítanie dane na vstupe. Okrem toho v judikatúre Súdneho dvora nie je možné nájsť nič, čo by podporovalo požiadavku podľa nemeckého práva, aby žiadateľ v pozícii E alebo Z predložil aktívne vyhlásenie o existencii rozhodnutia o priradení pri nadobudnutí, a to aj v prípade, že žiada o odpočítanie dane na vstupe *po* daňovom hlásení k DPH za obdobie, v ktorom došlo k nadobudnutiu majetku. Vzhľadom na rozsudok vo veci Gmina Ryjewo sa vyžadujú skutočnosti objektívne preukazujúce existenciu rozhodnutia o priradení k majetku podniku, keďže takéto rozhodnutie je potrebné na určenie toho, či je odpočítateľná DPH z majetku používaného na zmiešané účely.[42] Žiadosť o odpočítanie v daňovom hlásení k DPH za obdobie, v ktorom došlo k nadobudnutiu, môže preukázať existenciu rozhodnutia o priradení,[43] podľa judikatúry Súdneho dvora to však nie je absolútne povinné. Vnútroštátnemu súdu prináleží, aby určil, či plány na skutočné využívanie pracovne vo veci E a faktúra z 11. septembra 2014 za dodanie a montáž systému fotovoltickej energie vo veci Z predstavujú skutočnosti postačujúce na objektívne preukázanie existencie rozhodnutia o priradení v spojení so všetkými ostatnými relevantnými skutočnosťami, ktoré mu boli predložené.

45. Tento prístup takisto rešpektuje základy pravidiel DPH o úpravách a odpočítaní. Je potrebné poznamenať, že „obdobia úpravy odpočítanej dane nemajú ako také žiadny vplyv na vznik práva na odpočet DPH…, ktoré sa… stanovuje len na základe postavenia, v akom dotknutá osoba koná v čase nadobúdania predmetného tovaru“[44]. Účelom systému úpravy odpočítaní je zabezpečiť správnosť odpočítania, a teda neutralitu daňového zaťaženia.[45] Z judikatúry Súdneho dvora naozaj vyplýva, že podrobné pravidlá týkajúce sa výkonu práva na odpočítanie dane sú len formálnou požiadavkou alebo podmienkou.[46]

[38] Vec E sa vskutku podobá záležitosti, ktorou sa Súdny dvor zaoberal v rozsudku z 21. apríla 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, pozri najmä bod 52).

[39] Rozsudky z 22. októbra 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, bod 29), s odkazom na rozsudok z 21. februára 2013, Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, body 22, 23 a 33).

[40] Pokiaľ ide o postavenie pracovne a nadobudnutie systému fotovoltickej energie, zo spisu vo veci nevyplýva, že by buď E, alebo Z konali ako súkromné osoby. Pozri napríklad rozsudok z 9. júla 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, bod 21 a citovaná judikatúra).

[41] Rozsudky Bundesfinanzhof v BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, Rz23; v BFH/NV 2013, 266, Rz 37; BFH-Beschluss vom 20.9.2012 – VB 109/11, BFH/NV 2013, 98, Rz 3.

[42] Je však potrebné poznamenať, že pravidlá členských štátov týkajúce sa dôkazov nesmú oslabovať účinnosť práva Únie a musia byť v súlade s právami, ktoré zaručuje právo Únie, najmä Charta základných práv Európskej únie. Pozri napr. rozsudok zo 4. júna 2020, C.F. (Daňová kontrola) (C-430/19, EU:C:2020:429, bod 45), s odkazom na rozsudok zo 16. októbra 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, bod 37).

[43] Ako sa uvádza v písomných pripomienkach Spolkovej republiky Nemecko, Súdny dvor takto rozhodol vo svojom rozsudku z 11. júla 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, bod 26).

[44] Rozsudok z 22. októbra 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, bod 36), s odkazom na rozsudok z 11. júla 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, body 8 a 20).

[45] Napríklad rozsudok z 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, bod 26).

[46] Napríklad rozsudok z 19. októbra 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, bod 40).

46. Ako sa napokon spomína v bode 21 vyššie, bolo spochybnené, či Z konal v čase nadobudnutia systému fotovoltickej energie ako podnikateľ, a spochybnilo sa právo Z na odpočítanie dane vzhľadom na rozsudok vo veci Gmina Ryjewo. Systém fotovoltickej energie však bol používaný, aspoň čiastočne, na účely vlastných zdaniteľných transakcií Z na výstupe, investícia vznikla s cieľom vykonávať ekonomickú činnosť a odpočítanie bolo na účely transakcií, ktoré Z plánoval vykonávať (bod 37 vyššie). Okrem toho namiesto poskytnutia indícií, ktoré by obmedzili možnosť toho, aby bol Z kategorizovaný ako „zdaniteľná osoba“, vo veci Gmina Ryjewo sa podporuje extenzívny výklad pojmu „zdaniteľná osoba“ [47].

47. Preto, hoci ide o záležitosť, ktorú by mal overiť vnútroštátny súd vzhľadom na už spomínané právne zásady, napokon by podľa všetkého E mal mať právo na čiastočné odpočítanie dane na vstupe z nadobudnutia predmetnej pracovne ako mal Z pri nadobudnutí systému fotovoltickej energie.

B. Rozpoznateľné rozhodnutie o priradení ako hmotnoprávna alebo formálna požiadavka a lehota na jeho oznámenie finančným úradom

1. Rozpoznateľné rozhodnutie o priradení

48. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora finančné úrady členských štátov musia mať informácie potrebné na určenie toho, že hmotnoprávne požiadavky zakladajúce právo na odpočítanie dane na vstupe zaplatenej v konkrétnom prípade boli splnené bez ohľadu na akékoľvek údajné nesplnenie formálnych požiadaviek. [48] Ako už bolo vysvetlené vyššie, rozhodnutie o priradení je nevyhnutné na stanovenie práva na odpočítanie dane. Nie je len formálnou požiadavkou na účely kontroly. [49] Nie je ani povinnosťou v súvislosti s účtovníctvom a daňovými priznaniami. [50] Neexistencia rozpoznateľného rozhodnutia o priradení naopak bráni predloženiu jednoznačného dôkazu o tom, že hmotnoprávne požiadavky boli splnené, [51] keďže samotné rozhodnutie o priradení určuje to, či je odpočítanie dane na vstupe z majetku používaného na zmiešané účely vôbec možné, a rozsah odpočítania.

49. Preto, ako sa tvrdí v písomných pripomienkach Finanzamt N, existencia rozpoznateľného rozhodnutia o priradení je dôležitou požiadavkou, ale treba zdôrazniť, že odpočítanie dane na vstupe v daňovom hlásení k DPH za obdobie, v ktorom došlo k predmetnému nadobudnutiu, je len jednou skutočnosťou, hoci potenciálne rozhodujúcou, ktorá preukazuje existenciu rozhodnutia o priradení. [52] Rovnako platí, že neexistencia takýchto hlásení úplne nevylučuje existenciu rozhodnutia o priradení.

47 Rozsudok z 25. júla 2018 (C-140/17, EU:C:2018:595, body 54 a 55).

48 Rozsudok zo 7. marca 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, bod 38).

49 Pozri rozsudok zo 7. marca 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, bod 32).

50 Tamže, bod 34.

51 Tamže, bod 35, s odkazom na rozsudok z 28. júla 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 46).

52 Bod 44 vyššie.

2. Lehota na oznámenie rozhodnutia o priradení

50. Finančné úrady majú mať údaje nevyhnuté na určenie toho, že hmotnoprávne podmienky na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe sú splnené, pričom toto overenie prináleží vnútroštátnemu súdu.[53] Preto ak finančný úrad disponuje potrebnými údajmi, ktoré preukazujú, že zdaniteľná osoba ako príjemca dotknutého plnenia je povinná zaplatiť DPH, nemôže v súvislosti s právom uvedenej zdaniteľnej osoby na odpočítanie tejto dane uložiť dodatočné podmienky, ktoré by mohli urobiť výkon tohto práva neúčinným.[54]

51. Vzniká preto otázka, či uloženie predmetnej lehoty, výsledná strata práva na odpočítanie vyplývajúca z judikatúry vnútroštátneho súdu a domnienka v judikatúre vnútroštátneho súdu o priradení k súkromnému majetku v prípade neexistencie indícií o priradení k majetku podniku sú dodatočnými podmienkami s takýmto účinkom.

52. Podľa článkov 167 a 179 smernice o DPH právo na odpočítanie dane sa v zásade vykonáva v tom istom období, v ktorom toto právo vzniklo, teda v okamihu, keď vznikne daňová povinnosť.[55] Podľa článkov 180 a 182 smernice o DPH však zdaniteľná osoba môže byť oprávnená na odpočítanie po uplynutí tohto obdobia, a to na základe určitých podmienok a postupov, ktoré sú stanovené vo vnútroštátnych právnych predpisoch.[56]

53. V judikatúre sa už stanovuje, že uloženie lehôt na odpočítanie DPH na vstupe zo strany členských štátov je akceptované v práve Únie na zabezpečenie právnej istoty pri uplatňovaní požiadaviek efektivity a ekvivalencie.[57] Vnútroštátnemu súdu prináleží rozhodnúť, či maximálna lehota 31. mája 2015 na oznamovanie rozhodnutia o priradení vo vzťahu k ročnému priznaniu k DPH za rok 2014, ktorá je v podstate lehotou na vykonanie práva na odpočítanie dane na vstupe, je v súlade so zásadami efektivity a ekvivalencie.

54. Pokiaľ ide o zásadu efektivity, podľa judikatúry Súdneho dvora sa má zohľadniť celkové trvanie premlčacej lehoty a súdy členského štátu majú zvážiť, či daná lehota neznemožňuje vykonávanie práva na odpočítanie dane na vstupe alebo ho neprimerane nesťažuje.[58]

55. Ak by nedochádzalo k úplnej strate práva na odpočítanie dane na vstupe podľa práva členského štátu z dôvodu neoznámenia skutočností, ktoré objektívne preukazujú existenciu rozhodnutia o priradení, finančným úradom do 31. mája 2015, predmetná lehota by sa z pohľadu práva Únie nezdala byť nevyhovujúca.[59]

[53] Rozsudok z 12. septembra 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România (C-69/17, EU:C:2018:703, bod 43).

[54] Rozsudok zo 7. augusta 2018, TGE Gas Engineering (C-16/17, EU:C:2018:647, bod 46 a citovaná judikatúra). Pozri podobne napríklad rozsudok z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 42 a citovaná judikatúra).

[55] Rozsudok z 28. júla 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 31).

[56] Tamže, bod 32 a citovaná judikatúra. V rozsudku z 27. marca 2019 vo veci Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, bod 32), Súdny dvor konštatoval, že „článok 187 [smernice o DPH] upravuje niektoré pravidlá úpravy odpočítanej DPH, pokiaľ ide o investičný majetok. Z článku 187 ods. 1 uvedenej smernice konkrétne vyplýva, že v súvislosti s takýmto tovarom sa úprava odpočítanej dane rozloží na päť rokov, pričom toto obdobie možno predĺžiť až na dvadsať rokov v prípade nehnuteľného investičného majetku“.

[57] Tamže, body 33 až 38 a tam citovanú judikatúru. Pozri tiež napr. rozsudok z 26. apríla 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, bod 38), a rozsudok z 2. júla 2020, Terracult, (C-835/18, EU:C:2020:520, bod 32).

[58] Rozsudky z 12. júla 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, body 52 a 58), a z 26. apríla 2018, Zabrus Siret, (C-81/17, EU:C:2018:283, body 38 a 41). Pozri tiež napríklad rozsudok z 2. júla 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, bod 32).

[59] V súlade so zásadou, že lehoty členských štátov sa nemôžu „používať spôsobom, ktorý systematicky spochybňuje právo na odpočítanie DPH a tým neutralitu DPH“. Pozri rozsudok z 21. marca 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, bod 48).

56. V judikatúre sa však ďalej stanovuje, že sankcionovanie nedodržania povinností zdaniteľnej osoby týkajúcich sa účtovania a oznámenia odmietnutím práva na odpočítanie tak jasne zachádza nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľa zabezpečiť správne uplatnenie týchto povinností, keďže právo Únie nebráni členským štátom uložiť v prípade potreby pokutu alebo peňažnú sankciu primeranú závažnosti porušenia [60] ako primerané alternatívy k zrušeniu práva na odpočítanie dane.

57. V krátkosti, opatrenie členského štátu nesmie mať neprimeraný vplyv na zásadu neutrality DPH. [61] Konkrétnejšie, ak neexistuje problém týkajúci sa daňového úniku alebo poškodzovania štátneho rozpočtu, Súdny dvor rozhodol, že vzhľadom na dominantné postavenie práva na odpočítanie dane v spoločnom systéme DPH strata práva na odpočítanie dane, ak je daň vykázaná po lehote, je podľa všetkého neprimeraná. [62] Oneskorené účtovanie nemôže ako také byť prirovnávané k daňovému úniku. [63] Primeranou reakciou je za takýchto okolností správna pokuta [64] alebo úhrada úrokov z omeškania. [65]

58. Súdny dvor ďalej rozhodol, že keďže zamietnutie práva na odpočítanie dane je výnimkou z uplatnenia základnej zásady, ktorú predstavuje toto právo, je povinnosťou príslušných finančných úradov z právneho hľadiska dostatočne preukázať, že objektívne skutočnosti preukazujúce existenciu podvodu alebo zneužívajúceho konania sú splnené. Vnútroštátnym súdom napokon prináleží overiť, či dotknuté finančné úrady preukázali existenciu takýchto objektívnych skutočností. [66] Spis vo veci takéto dôkazy neobsahuje.

59. Stanovisko by bolo odlišné, ak by nedodržanie lehoty do 31. mája 2015 znamenalo, že hmotnoprávna požiadavka na skutočnosti objektívne preukazujúce existenciu čiastočného priradenia k majetku podniku by nemohla byť splnená. [67] Ak však oznámenie rozhodnutia o priradení na základe dostatočných skutočností preukazujúcich jeho objektívnu existenciu finančné úrady prijali 28. septembra 2016 vo veci E a 29. februára 2016 vo veci Z, hmotnoprávne požiadavky na odpočítanie DPH mohli byť splnené. [68] Okrem toho dĺžka omeškania v prípade E, ako aj Z nemôže byť opísaná ako administratívne nezvládnuteľná. Žiadosť E o odpočítanie dane na vstupe prijal daňový úrad 28. septembra 2016, t. j. 16 mesiacov po lehote končiacej 31. mája 2015, a Z podal daňové hlásenie k DPH 29. februára 2016, deväť mesiacov po uplynutí lehoty končiacej 31. mája 2015.

60 Rozsudok z 12. septembra 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România (C-69/17, EU:C:2018:703, bod 37), s odkazom na rozsudky z 9. júla 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, bod 63), a zo 7. marca 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, bod 34). Pozri tiež napríklad rozsudok z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, body 47 a 48).

61 Rozsudok z 8. mája 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, bod 33).

62 Rozsudok z 12. júla 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, body 65 až 70). Pozri tiež rozsudok z 26. apríla 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, bod 51). Porovnaj rozsudok z 19. októbra 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, bod 43).

63 Rozsudok z 12. júla 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, bod 74). Pozri tiež rozsudok z 19. októbra 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, bod 56), v ktorom Súdny dvor konštatoval, že „hoci sa nepodanie daňových priznaní stanovených zákonom môže považovať za nepriamy dôkaz podvodu, existenciu podvodu s DPH nepreukazuje nevyvrátiteľným spôsobom“.

64 Rozsudok z 26. apríla 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, bod 49).

65 Rozsudok z 12. júla 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, bod 75).

66 Rozsudok z 12. apríla 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, bod 39), s odkazom na rozsudok z 28. júla 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 52).

67 Je úlohou zdaniteľnej osoby, ktorá sa domáha odpočítania DPH, preukázať, že spĺňa podmienky stanovené na jeho získanie. Finančné úrady môžu preto požadovať, aby samotná zdaniteľná osoba predložila dôkazy, ktoré považujú za nevyhnutné na určenie toho, či má byť požadované odpočítanie poskytnuté. Pozri rozsudok z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 46 a citovaná judikatúra).

68 Je to odlišné od situácie, ktorou sa zaoberám v návrhoch, ktoré som predniesol vo veci Vădan (C-664/16, EU:C:2018:346, pozri najmä bod 80), v ktorej uchovávanie faktúr bránilo predloženiu presvedčivého dôkazu, že hmotnoprávne požiadavky boli splnené.

60. Pre úplnosť je možné dodať, že pochybnosti o dodržaní zásady primeranosti a nadmernom vplyve na zásadu neutrality môžu vznikať aj vzhľadom na judikatúru vnútroštátneho súdu, ako sa uvádza v bode 14 vyššie, v tom zmysle, že predĺžením lehoty na podanie ročnej účtovnej závierky sa nepredlžuje lehota na oznámenie rozhodnutia o priradení majetku používaného na zmiešané účely. Pochybnosti by mohli vznikať aj v prípade odkazu na zásadu ekvivalencie.

V. Odpovede na prejudiciálne otázky

61. Dospel som k záveru, že za okolností konania vo veci samej vnútroštátna judikatúra brániaca odpočítaniu DPH v prípadoch, v ktorých podnikateľ má právo na výber priradenia plnenia v čase kúpy, ale neoznámi finančným úradom žiadne rozpoznateľné rozhodnutie o priradení pred uplynutím zákonnej lehoty na podanie ročného daňového priznania k DPH, je nezlučiteľná s článkom 168 písm. a) v spojení s článkom 167 smernice o DPH. To isté musí nevyhnutne platiť aj v prípade domnienky priradenia majetku používaného na zmiešané účely k súkromnému majetku, ak je sankciou takisto strata práva na odpočítanie dane.

62. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora právo na odpočítanie dane je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade ho nemožno obmedziť. Systém odpočítaní má za cieľ úplne zbaviť zdaniteľnú osobu bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jej hospodárskych činností. Spoločným systémom DPH sa preto zabezpečuje úplná neutralita, pokiaľ ide o daňové zaťaženie všetkých hospodárskych činností, a to bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky, pod podmienkou, že tieto činnosti samy v zásade podliehajú DPH.[69]

63. Podľa článku 273 smernice o DPH členské štáty môžu prijímať opatrenia na zabezpečenie riadneho výberu DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, takéto opatrenia však musia byť v súlade so zásadami primeranosti a neutrality[70] a nesmú systematicky oslabovať právo na odpočítanie DPH.[71]

64. Napokon vzhľadom na to, že v rozhodnutí vnútroštátneho súdu sa kladie otázka, ktorá sa v zásade týka zlučiteľnosti judikatúry vnútroštátneho súdu s príslušnými zásadami práva Únie, je potrebné pripomenúť, že požiadavka výkladu vnútroštátneho práva v súlade s právom Únie zahŕňa povinnosť vnútroštátnych súdov zmeniť ich ustálenú judikatúru, ak je to potrebné v prípade, že je založená na výklade vnútroštátneho práva nezlučiteľného s právom Únie.[72]

VI. Návrh

65. Vzhľadom na už vyššie uvedené navrhujem na prejudiciálne otázky, ktoré položil Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko), odpovedať takto:

1. Vzhľadom na okolnosti konania vo veci samej vnútroštátna judikatúra brániaca odpočítaniu DPH v prípadoch, v ktorých podnikateľ má právo na výber priradenia plnenia v čase kúpy, ale neoznámi finančným úradom žiadne rozpoznateľné rozhodnutie o priradení pred uplynutím zákonnej lehoty na podanie ročného daňového priznania k DPH, je nezlučiteľná

[69] Rozsudok z 26. apríla 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, body 42 až 43 a citovaná judikatúra). Pozri tiež napríklad rozsudky z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, body 37 až 39); z 26. apríla 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, body 32 až 34), a z 21. novembra 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, body 39 až 40).

[70] Rozsudok z 21. novembra 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, bod 35 a citovaná judikatúra).

[71] Rozsudok z 28. júla 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 49 a citovaná judikatúra).

[72] Napríklad rozsudok zo 4. marca 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, bod 60 a citovaná judikatúra).

s článkom 168 písm. a) v spojení s článkom 167 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady 2009/162/ES z 22. decembra 2009.

2. Vzhľadom na okolnosti konania vo veci samej je vnútroštátna judikatúra, na základe ktorej sa priradenie k súkromnému majetku predpokladá, resp. existuje takáto domnienka, ak neexistujú (dostatočné) indície priradenia k majetku podniku, nezlučiteľná s článkom 168 písm. a) smernice 2006/112, zmenenej smernicou Rady 2009/162.