Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
EVGENIJE TANČEVA
přednesené dne 20. května 2021 [1]

Spojené věci C-45/20 a C-46/20

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

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Bundesfinanzhof (spolkový finanční soud, Německo)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty – Odpočet daně na vstupu – Směrnice Rady 2006/112/ES ve znění směrnice Rady 2009/162/ES – Článek 167 a čl. 168 písm. a) – Instalace fotovoltaického energetického zařízení – Zřízení pracovny v jinak soukromém rodinném domě – Nemovitý majetek – Majetek užívaný pro smíšené účely – Zařazení do obchodního majetku – Slučitelnost lhůty pro zařazení a domněnky, že pro nedostatek indicií svědčících o opaku došlo k zařazení do soukromého majetku, platných v členském státě s unijním právem – Ztráta nároku na odpočet daně na vstupu“

1. Těmito žádostmi o rozhodnutí o předběžné otázce Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo, dále jen „předkládající soud“) žádá o objasnění judikatury Soudního dvora o zařazení investičního majetku [2], konkrétně nemovitého majetku [3] užívaného pro obchodní i soukromé účely (dále jen „majetek užívaný pro smíšené účely“), do soukromého majetku daňových poplatníků, do obchodního majetku daňového poplatníka, nebo do kombinace obou (dále jen „rozhodnutí o zařazení“). Tyto otázky se konkrétně zabývají důsledky vyplývajícími z rozhodnutí o zařazení pro nárok na odpočet daně na vstupu podle článků 167 a čl. 168 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty [4], ve znění

[1] – Původní jazyk: angličtina.

[2] – Je však na předkládajícím soudu, aby podle vnitrostátního práva ověřil, zda je zde dotčený majetek „investičním majetkem“. Podle čl. 189 písm. a) směrnice o DPH mohou členské státy vymezit obsah pojmu „investiční majetek“. Soudní dvůr rozhodl, že tento pojem 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. Viz například rozsudek ze dne 27. března 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, bod 23), s odkazem na rozsudek ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, bod 35).

[3] – Viz dále poznámka pod čarou 35.

[4] – Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

směrnice Rady 2009/162/ES ze dne 22. prosince 2009, kterou se mění některá ustanovení směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty[5] (dále jen „směrnice o DPH“).

2. Otázky se, zejména s ohledem na rozhodnutí Soudního dvora v rozsudku ze dne 25. července 2018, Gmina Ryjewo[6], týkají slučitelnosti toho, co je podle německého práva ve skutečnosti prekluzivní lhůtou pro oznámení rozhodnutí o zařazení německým daňovým orgánům, jejíž uplynutí bylo v judikatuře předkládajícího soudu vykládáno tak, že vedlo ke ztrátě nároku na odpočet daně na vstupu, s unijním právem. Zdá se, že stejný důsledek vyplývá z domněnky uvedené v judikatuře předkládajícího soudu o zařazení majetku užívaného pro smíšené účely do soukromého majetku osob povinných k dani, pokud neexistují dostatečné indicie svědčící o opaku.

3. Dospěl jsem k závěru, že za okolností věcí v původním řízení je výklad právních předpisů členských států v judikatuře předkládajícího soudu, podle něhož osoba povinná k dani pozbývá nárok na odpočet daně na vstupu kvůli tomu, že v příslušné lhůtě platné podle práva členského státu neoznámila rozhodnutí o zařazení ve vztahu k majetku užívanému pro smíšené účely, neslučitelný s článkem 167 a čl. 168 písm. a) směrnice o DPH, a to z důvodu rozporu se zásadami daňové neutrality a proporcionality, jelikož spis neobsahuje žádné indicie nasvědčující tomu, že by byla řešena jakákoli otázka týkající se daňových úniků[7]. Týž závěr platí pro výše uvedený předpoklad zařazení do soukromého majetku osoby povinné k dani, když to vede ke ztrátě nároku na odpočet.

I. Právní rámec

A. Unijní právo

4. Článek 167 směrnice o DPH stanoví:

„Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.“

5. Článek 168 písm. a) 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;

[…]“

[5] – Úř. věst. 2010, L 10, s. 14.

[6] – C-140/17, EU:C:2018:595 (dále jen „rozsudek Gmina Ryjewo“).

[7] – Rozsudek ze dne 12. července 2012, EMS Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, body 65 až 70). Viz též například rozsudek ze dne 12. dubna 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, bod 39), s odkazem na rozsudek ze dne 28. července 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 52 a citovaná judikatura). Viz též nedávné rozsudky ze dne 26. dubna 2018, Zabrus Siret, (C-81/17, EU:C:2018:283, body 32 až 34 a 49 až 51), a ze dne 2. července 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, body 37 a 38).

6. Článek 168a odst. 1 směrnice o DPH 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."

7. 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."

B. Německé právo

8. Ustanovení § 15 odst. 1 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG") stanoví:

„Podnikatel má nárok odečíst následující daně na vstupu:

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

9. Ustanovení § 18 odst. 3 UStG stanoví:

„Podnikatel musí podat elektronickými prostředky, v předepsané formě, 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). V případech stanovených v § 16 odst. 3 a 4 musí být daňové přiznání podáno ve lhůtě jednoho měsíce po uplynutí kratšího zdaňovacího období. Za účelem zamezení vzniku neoprávněných nákladů může Finanzamt na požádání upustit od požadavku učinit podání elektronicky. V takovém případě musí podnikatel podat daňové přiznání na formuláři předepsaném správou a vlastnoručně jej podepsat."

10. Ustanovení § 149 odst. 2 Abgabenordnung (dále jen „daňový zákoník"), ve znění platném v době, kdy probíhal spor [8], stanoví:

„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 […]"

[8] – Relevantním zněním je podle písemného vyjádření Spolkové republiky Německo znění platné od 1. listopadu 2011.

II. Skutkové okolnosti, řízení a předběžné otázky

A. Věc C-45/20, E v. Finanzamt N (dále jen „věc E“)

11. Žalobce ve věci E provozuje lešenářství. V roce 2014 zpracoval E návrh na výstavbu rodinného domu, který v souladu s architektonickými plány ze dne 29. července 2014 zahrnoval v přízemí pracovnu o rozloze 16,57 m^2. Dům byl jinak vyhrazen pro soukromé účely a měl mít celkovou plochu 149,75 m^2. Faktury za stavbu domu včetně pracovny byly vystaveny v období od října 2014 do listopadu 2014 [9].

12. E neuplatnil nárok na poměrný odpočet daně na vstupu ve vztahu k pracovně v prozatímních (měsíčních) přiznáních, která byl povinen podat za roky 2014 a 2015 na základě § 18 odst. 2 věty druhé UStG, avšak uplatnil jej poprvé až ve svém ročním přiznání k DPH za rok 2015 podle § 18 odst. 3 věty první UStG [10]. Toto přiznání obdržel Finanzamt (dále jen „Finanční úřad“) dne 28. září 2016.

13. Finanční úřad vyměřil rozhodnutím ze dne 5. dubna 2017 daň z obratu žalobce E za rok 2015, aniž umožnil odpočet [X] eur odpovídající podle žalobce E dani na vstupu týkající se dotyčné pracovny. Rozhodnutím ze dne 17. ledna 2018 pak Finanční úřad zamítl námitku jako neopodstatněnou. Také opravný prostředek podaný v souvislosti s tímto nárokem byl zamítnut. Ve svém rozsudku ze dne 19. března 2018 Sächsisches Finanzgericht (finanční soud v Sasku, Německo) uvedl, že požadovaný odpočet daně na vstupu nebyl možný, protože k zařazení zboží do obchodního majetku nedošlo včas, tedy do 31. května 2015.

14. V předkládacím rozhodnutí se uvádí, že podle judikatury předkládajícího soudu ze zásady okamžitého odpočtu daně zaplacené na vstupu vyplývá, že o zařazení musí být rozhodnuto při pořízení nebo výrobě dotčeného zboží [11]. V judikatuře předkládajícího soudu se dále uvádí, že z praktických důvodů může osoba povinná k dani učinit oznámení o zařazení prostřednictvím ukazatelů, které jej potvrzují. Avšak podle § 18 odst. 3 UStG úplně nejpozději v přiznání k dani z obratu za rok, v němž došlo k pořízení [12]. Tento okamžik je v judikatuře předkládajícího soudu stanoven na den uplynutí obecné zákonné lhůty pro podání závěrečného daňového přiznání podle § 149 odst. 2 daňového zákoníku. V původním řízení byl tímto okamžikem 31. květen následujícího roku, konkrétně roku 2015 [13]. Prodloužení lhůty pro podání konečného daňového přiznání dále nemá podle judikatury předkládajícího soudu za následek prodloužení lhůty ve vztahu k oznámení skutečností potvrzujících rozhodnutí o zařazení [14].

15. Ve svém opravném prostředku „Revision“ podaném k předkládajícímu soudu žalobce E namítl, že vzhledem k tomu, že plány na skutečné využití pracovny výhradně pro obchodní účely představovaly dostatečné ukazatele jejího zařazení do obchodního majetku, nebylo nutné, aby prostřednictvím přiznání týkajícího se jeho daní z obratu oznamoval Finanzamt další skutečnosti svědčící o jeho rozhodnutí o zařazení.

[9] – Podle písemného vyjádření Finanzamt N.

[10] – Podle písemného vyjádření Finanzamt N.

[11] – BFH-Urteile in BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76, Rz 23; in BFH/NV 2012, 808, Rz 18; in BFH/NV 2012, 1828, Rz 28ff.; in BFH/NV 2013, 266, Rz 38.

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

[13] – BFH-Urteile in BFHE 234, 519, BSt1 II 2014, 76, Rz 33 ff.; in BFH/NV 2013, 266, Rz 40f.; in BFH/NV 2014, 1097, Rz 14;BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2014, 914, Rz 6; in BFH/NV 2017, 922, Rz 5. Podle předkládacího rozhodnutí je to nyní 31. července následujícího roku.

[14] – BFH-Urteile in BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, Rz 36 f; in BFH/NV 2012, 808, Rz, 18.

B. Věc C-46/20, Z v. Finanzamt G (dále jen „věc Z“)

16. Věc Z se týká odpočtu DPH, která byla v roce 2014 zaplacena při instalaci fotovoltaického energetického zařízení, jako daně na vstupu. Žalobce Z spotřebovával elektřinu vyrobenou dotčeným zařízením zčásti sám a zčásti ji dodával do rozvodné elektrické sítě jednoho dodavatele energie. Ve smlouvě týkající se dodávek energie do elektrické sítě, která byla uzavřena během předmětného finančního roku, byla stanovena úplata, k níž byla připočtena daň.

17. Dne 29. února 2016 podal žalobce Z přiznání k dani z obratu za sporný finanční rok a přiznal daň na vstupu ve výši [X] eur. Částka související s daní na vstupu se v zásadě týká daně za dodávku a instalaci fotovoltaického energetického zařízení uvedené na faktuře ze dne 11. září 2014. Žalobce Z nepředložil žádné prohlášení týkající se tohoto systému. Žalovaný Finanzamt G přiznání k dani z obratu za sporný rok nejprve schválil.

18. Po zvláštní kontrole žalobcovy daňové povinnosti k dani z obratu měl finanční úřad za to, že odpočet daně na vstupu uvedené na faktuře ze dne 11. září 2014 nelze přiznat. Žalobce Z podle finančního úřadu nezařadil dotčené zboží k obchodnímu majetku včas, tedy do 31. května 2015.

19. Finanční úřad tedy vyměřil daň z obratu žalobce Z za sporný rok rozhodnutím ze dne 30. listopadu 2016, naposledy změněným rozhodnutím ze dne 27. března 2017. Stížnost byla zamítnuta rozhodnutím ze dne 18. května 2017, stejně jako opravný prostředek. Ve svém rozsudku ze dne 12. září 2018 Finanzgericht Baden-Württemberg (finanční soud, Bádensko-Württembersko, Německo) rozhodl, že žalobce Z, který měl právo zvolit si způsob zařazení dotčeného fotovoltaického energetického zařízení, jej nezařadil do obchodního majetku včas. Vyplynulo to ze závazné judikatury Finanzgericht (finanční soud) (viz bod 14 výše). Tento přístup zůstal platný i s ohledem na následnou judikaturu Soudního dvora.

20. Před Finanzgerich (finanční soud) žalobce Z tvrdil, že judikatura předkládajícího soudu týkající se oznamování skutečností svědčících o zařazení majetku užívaného pro smíšené účely v krátké časové lhůtě musela být zejména ve světle rozsudku Gmina Ryjewo zpochybněna.

21. V předkládacím rozhodnutí se uvádí, že Finanční úřad hájil rozhodnutí přijaté v řízení o stížnosti a konstatoval, že žalobce před využíváním fotovoltaického energetického zařízení nejednal jako podnikatel ve smyslu právních předpisů o dani z obratu, a že v situaci, o níž Soudní dvůr rozhodoval v rozsudku ve věci Gmina Ryjewo, právo na zařazení neexistovalo.

22. Za těchto okolností se předkládající soud rozhodl přerušit řízení v obou věcech C-45/20 a C-46/20 a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Brání čl. 168 písm. a) ve spojení s článkem 167 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty vnitrostátní judikatuře, podle které je v případech, kdy při pořízení plnění existuje právo zvolit jeho zařazení, vyloučen nárok na odpočet DPH na vstupu, jestliže do uplynutí zákonné lhůty pro podání ročního přiznání k DPH nebylo učiněno rozhodnutí o zařazení, které by bylo seznatelné pro daňové orgány?

2) Brání čl. 168 písm. a) [směrnice 2006/112] vnitrostátní judikatuře, podle které se v případě, že neexistují (dostatečné) indicie svědčící o zařazení do obchodního majetku, předpokládá, že došlo k zařazení do soukromého majetku, nebo se uplatní domněnka v tomto smyslu?“

23. Soudní dvůr položil Spolkové republice Německo a Komisi otázky k písemnému zodpovězení. Spolková republika Německo na ně odpověděla dne 14. prosince 2020 a Komise dne 16. prosince 2020.

24. Písemná vyjádření k předběžným otázkám předložily Finanzamt N (v souvislosti s věcí E), Spolková republika Německo a Komise. Jednání se nekonalo.

III. Úvodní poznámky

25. Navrhuji zodpovědět otázky položené v předkládacím rozhodnutí v následujícím pořadí.

26. Nejprve je třeba se zabývat otázkou, zda žalobci E a Z měli v době pořízení dotčeného majetku užívaného pro smíšené účely, konkrétně domu ve věci E a fotovoltaického energetického zařízení ve věci Z, nárok na odpočet daně na vstupu. Toto posouzení je přímo spojeno s rozhodnutím o zařazení, protože jak je uvedeno v písemném vyjádření Spolkové republiky Německo, skutečnost, zda je daň na vstupu odpočitatelná, závisí na způsobu, jakým daná osoba zařadila dotčený majetek užívaný pro smíšené účely [15].

27. Zadruhé, jak je dále uvedeno v písemném vyjádření Spolkové republiky Německo, pro řešení sporu v původním řízení je stejně důležité, zda je seznatelné rozhodnutí o zařazení majetku užívaného pro smíšené účely hmotněprávním, či formálním požadavkem unijního práva upravujícího DPH. Je tomu tak proto, že nesplní-li osoba povinná k dani formální požadavek, na rozdíl od nesplnění hmotněprávních požadavků, nutně nepozbývá nárok na odpočet daně na vstupu [16]. Jak bude vysvětleno níže, dospěl jsem k závěru, že existence seznatelného rozhodnutí o zařazení je hmotněprávním požadavkem nároku na odpočet daně na vstupu u majetku užívaného pro smíšené účely, avšak jeho splnění lze určit pomocí skutečností, které objektivně prokazují existenci rozhodnutí o zařazení. Judikatura doposud nevyžadovala, aby osoby povinné k dani učinily v souvislosti s rozhodnutím o zařazení konkrétní a speciální prohlášení u daňových orgánů členských států. V této části se rovněž budu zabývat rozsahem diskreční pravomoci členských států, pokud jde o stanovení lhůt pro oznámení seznatelného zařazení vnitrostátním daňovým orgánům.

28. Zatřetí po vyřešení těchto otázek na závěr zodpovím položené otázky.

29. Pokud jde o relevanci rozsudku Gmina Ryjewo, je třeba poznamenat, že se tento rozsudek netýkal důsledků vyplývajících: i) ze zařazení celého investičního majetku užívaného pro smíšené účely do obchodního majetku, ii) z jeho ponechání v celém rozsahu jako součásti soukromého majetku, a tudíž úplného jeho vyloučení ze systému DPH, anebo iii) z jeho začlenění do podniku pouze v tom rozsahu, v němž je skutečně využíván k podnikatelské činnosti [17].

30. Rozsudek Gmina Ryjewo se týkal spíše následků toho, že obec používala nemovitost nejprve pro účely nezdanitelných plnění, poté však pro účely zdanitelných plnění, a co to znamenalo pro odpočet daně na vstupu zaplacené při výstavbě této nemovitosti. Souhlasím proto s argumenty

[15] – Například rozsudek ze dne 22. března 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, body 38 a 39 a citovaná judikatura).

[16] – Například rozsudek ze dne 12. dubna 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, body 30 až 33 a citovaná judikatura). Viz též například rozsudky ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, body 60 až 63), a ze dne 15. listopadu 2017, Geissel a Butin (C-374/16 a C-375/16, EU:C:2017:867, bod 40).

[17] – Rozsudek ze dne 23. dubna 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, bod 39 a citovaná judikatura). Viz též například rozsudky ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, bod 53), a ze dne 9. července 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, bod 20).

uvedenými v písemném vyjádření Finanzamt N, podle nichž na rozdíl od názorů, které mohly být vyjádřeny v právní doktríně, z rozsudku Gmina Rjewo nevyplývá, že pro určení, zda osoba povinná k dani jedná jako taková, pokud jde o majetek užívaný pro smíšené účely, již není nutné učinit rozhodnutí o zařazení.

31. Spolková republika Německo i Finanzamt N ve svých písemných vyjádřeních argumentovaly ve prospěch minimalizace dopadu rozsudku Gmina Ryjewo na výsledek sporů v původním řízení mimo jiné z důvodu rozdílů mezi tím, o co se jednalo ve věci Gmina Ryjewo, a tím, o co se jedná v původním řízení. Postačí říci, že v tomto stanovisku bude rozsudek Gmina Rjewo zmíněn v rozsahu, v němž souvisí s právním problémem, který zde má být vyřešen.

IV. Právní analýza

A. Existence nároku na odpočet

32. Judikatura vychází z článku 167 směrnice o DPH. Podle článku 167 vzniká nárok na odpočet okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelného plnění. Existenci nároku na odpočet daně tudíž rozhodující měrou určuje postavení, ve kterém osoba v takovém okamžiku jedná [18].

33. Podle článku 168 písm. a) směrnice o DPH musí být zboží nebo služby uplatňované k odůvodnění uvedeného nároku na výstupu použity osobou povinnou k dani pro účely jejích zdaněných plnění a je třeba, aby bylo na vstupu toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani [19]. Vzhledem k tomu, že dotčená pracovna i fotovoltaické energetické zařízení byly podle všeho využívány pro podnikatelské účely, bude tento požadavek splněn, pokud byly na vstupu dodány jinou osobou povinnou k dani [20].

34. Podle ustálené judikatury Soudního dvora neexistuje nárok na odpočet daně na vstupu u zboží zařazeného v celém rozsahu do soukromého majetku [21]. Pokud je však zboží užívané pro smíšené účely částečně zařazeno do obchodního majetku, existuje nárok na částečný odpočet. Ta část, která se nevyužívá k poskytování zdanitelných obchodních plnění nebo dodávek, nespadá do systému DPH a nelze ji ve smyslu čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112 zohlednit [22]. Pokud je však zboží užívané pro smíšené účely zařazeno v celém rozsahu do obchodního majetku, je daň na vstupu odpočitatelná v celém rozsahu [23]. Pokud se osoba povinná k dani rozhodne učinit investiční majetek využívaný jak k obchodním, tak i soukromým účelům, součástí obchodního majetku, DPH splatná na vstupu při nabytí tohoto majetku je v zásadě odpočitatelná okamžitě a v celém rozsahu [24].

[18] – Stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:273, bod 28), s odkazem na rozsudek ze dne 11. července 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, body 8 a 9); a rozsudky ze dne 28. února 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, bod 35), a ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, bod 38).

[19] – Například rozsudek ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 40), s odkazem na rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 28).

[20] – Tato skutečnost není ve spise přímo řešena. Je však nesporné, že jak E, tak Z zaplatili z dotčeného zboží daň na vstupu.

[21] – Například rozsudek ze dne 8. března 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, bod 27). V souvislosti s pozemky viz rozsudek ze dne 9. července 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, bod 21).

[22] – Rozsudek ze dne 4. října 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, bod 28).

[23] – Rozsudek ze dne 22. března 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, bod 38 a citovaná judikatura).

[24] – Například rozsudek ze dne 18. července 2013, Medicom a Maison Patrice Alard (C-210/11 a C-211/11, EU:C:2013:479, bod 24).

35. Pro původní řízení je však relevantní důležitá změna směrnice o DPH zavedená směrnicí 2009/162, konkrétně článek 168a. Jak vyplývá z bodu 6 výše, DPH u výdajů souvisejících s nemovitým majetkem bude odpočitatelná pouze do výše podílu, v jakém je majetek využíván pro účely podnikání osoby povinné k dani. Ačkoli ověření této skutečnosti je věcí předkládajícího soudu, zdá se, že jak pracovna uvnitř domu ve věci E, tak fotovoltaické energetické zařízení ve věci Z jsou nemovitým majetkem [25].

36. Žalobci v původním řízení se v každém případě domáhají částečného odpočtu daně na vstupu s ohledem na částečné zařazení majetku užívaného pro smíšené účely do obchodního majetku. Ve věci E je požadovaný odpočet částečný, protože se týká pouze pracovny v domě. Ve věci Z je požadovaný odpočet částečný, protože tento odpočet související s fotovoltaickým energetickým zařízením je přiměřený a závisí na rozsahu, v jakém je toto zařízení využíváno pro hospodářské účely [26].

37. Podle ustálené judikatury musí být osoba, která provádí investiční výdaje s objektivními důkazy potvrzeným úmyslem vykonávat ekonomickou činnost ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH, považována za osobu povinnou k dani [27]. Je třeba připomenout, že podle článku 168 směrnice o DPH je DPH odpočitatelná, jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné k dani. Jako osoba povinná k dani má tedy podle článku 167 a následujících této směrnice nárok na okamžitý odpočet DPH splatné nebo zaplacené z investičních výdajů vynaložených pro účely plnění, která zamýšlí uskutečnit a která poskytují nárok na odpočet. Podle článků 63 a 167 směrnice o DPH tento nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti, tedy dodáním zboží [28].

38. Domnívám se však, že podle ustálené judikatury není osoba povinná k dani ve skutečnosti *povinna* provést odpočet daně na vstupu okamžitě po vzniku nároku ze dvou důležitých důvodů, které jsou relevantní pro původní řízení. Zaprvé, ačkoli Finanzamt N a Spolková republika Německo právem tvrdí, že Soudní dvůr rozhodl, že se nárok na odpočet daně uplatňuje okamžitě u všech daní, které zatížily plnění uskutečněná na vstupu [29], neznamená to, že unijní právo umožňuje členským státům za všech okolností fakticky odepřít nárok na odpočet v případě nedodržení lhůty pro podání žádosti o odpočet u daňových orgánů stanovené právními předpisy členského státu, zejména neexistují-li důkazy o podvodu [30]. Dále o tom bude pojednáno v bodech 50 až 60 níže.

39. Zadruhé, jak tvrdí Komise ve svém písemném vyjádření, podání specifické žádosti o odpočet daně na vstupu u daňových orgánů není nezbytné k prokázání, že v době pořízení dotčeného majetku užívaného pro smíšené účely existovalo rozhodnutí o zařazení.

[25] – Článek 13b prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (přepracování) (Úř. věst. 2011, L 77, s. 1), ve znění prováděcího nařízení Rady (EU) č. 1402/2013 ze dne 7. října 2013, kterým se mění prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011, pokud jde o místo poskytnutí služby (Úř. věst. 2013, L 284, s. 1). Dále viz například rozsudek ze dne 15. listopadu 2012, Leichenich (C-532/11, EU:C:2012:720).

[26] – K důležitosti rozdělení v souvislosti s majetkem užívaným pro smíšené účely viz rozsudek ze dne 8. května 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390).

[27] – Rozsudek ze dne 22. října 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, bod 20),

[28] – Tamtéž, s odkazem na rozsudky ze dne 29. listopadu 2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, bod 27), a ze dne 22. března 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, bod 36 a citovaná judikatura).

[29] – Například rozsudek ze dne 28. července 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 44).

[30] – Rozsudek ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, body 65 až 70). Dále viz například rozsudek ze dne 12. dubna 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, bod 39), s odkazem na rozsudek ze dne 28. července 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 52 a citovaná judikatura). Viz též nedávné rozsudky ze dne 26. dubna 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, body 32 až 34 a 49 až 51), a ze dne 2. července 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, body 37 a 38).

40. Otázka, zda osoba povinná k dani jednala jako taková pro účely ekonomické činnosti (viz čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH), je otázkou skutkovou, která musí být posouzena s ohledem na všechny okolnosti projednávaného případu, k nimž patří také povaha předmětného majetku a doba, která uplynula mezi jeho nabytím a jeho použitím pro účely ekonomické činnosti této osoby povinné k dani. Provedení tohoto posouzení přísluší předkládajícímu soudu [31].

41. Podstatné jé, že Soudní dvůr v rozsudku Gmina Ryjewo judikoval, 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“ [32]. Jak bylo uvedeno výše, Soudní dvůr takto vyložil pojem „ekonomická činnost“ uvedený v čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH v rámci sporu Gmina Ryjewo, kdy byl požadován nárok na odpočet v souvislosti se změnou investičního majetku z neekonomického na ekonomický [33]. Vzhledem k tomu, že odepření nároku na odpočet představuje výjimku z použití základní zásady tvořené tímto nárokem [34], je třeba na určení existence rozhodnutí o zařazení použít obdobně zásadu stanovenou v rozsudku Gmina Ryjewo. Souhlasím s tvrzením Komise, že tento výklad je jediný, který odpovídá širokému pojmu „pořízení jako ‚osoba povinná k dani‘ “ stanovenému judikaturou [35].

42. Je proto třeba určit, zda E a Z pořídili či vytvořili dotčený investiční majetek s objektivními důkazy potvrzeným úmyslem vykonávat ekonomickou činnost, a v okamžiku jeho pořízení tudíž jednali jako osoby povinné k dani ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH [36]. Existuje tedy přímá a bezprostřední souvislost mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet [37]?

43. Ačkoli toto posouzení přísluší předkládajícímu soudu, spis neobsahuje žádné indicie nasvědčující tomu, že by neexistovala nezbytná souvislost ve vztahu k vybudování pracovny ve věci E [38] nebo pořízení fotovoltaického zařízení ve věci Z, s ohledem na objektivní obsah dotčených plnění [39], jak je popsáno v předkládacím rozhodnutí. Období mezi pořízením tohoto majetku a jeho použitím pro účely ekonomických činností osob povinných k dani bylo relativně krátké. Dotyčná pracovna i fotovoltaické energetické zařízení byly ze své podstaty majetkem vhodným pro takové účely [40]. A co je nejdůležitější, pro účely původního řízení není skutečnost, že

[31] – Rozsudek ze dne 22. října 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, bod 21), s odkazem na rozsudek ze dne 22. března 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, body 40 a 41). Viz též například rozsudek ze dne 8. března 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, bod 29).

[32] – Rozsudek ze dne 25. července 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595, bod 47).

[33] – Bod 30 výše.

[34] – Viz dále bod 58 níže.

[35] – Gmina Ryjewo (bod 54).

[36] – Rozsudek ze dne 22. října 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, bod 23).

[37] – Tamtéž, bod 27, s odkazem na rozsudek ze dne 29. října 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 57). Jak uvedl Soudní dvůr ve svém rozsudku ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, body 45 a 47 a citovaná judikatura); „[k]ritérium vycházející z použití zboží nebo služby pro účely plnění spadajících do ekonomické činnosti podniku se liší podle toho, zda se jedná o pořízení služby nebo investičního majetku“(bod 45). V případě osoby povinné k dani vzniká nárok na odpočet vždy, „pokud náklady na dotčené služby jsou součástí režijních výdajů posledně uvedené a jsou jako takové složkou ceny zboží, které dodává, nebo služeb, které poskytuje“ (bod 47). K existenci nezbytné souvislosti viz též rozsudek ze dne 8. května 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, bod 27 a citovaná judikatura).

[38] – Věc E je skutečně podobná případům, které Soudní dvůr posuzoval v rozsudku ze dne 21. dubna 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, viz zejména bod 52).

[39] – Rozsudek ze dne 22. října 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, bod 29), s odkazem na rozsudek ze dne 21. února 2013, Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, body 22, 23 a 33).

[40] – Pokud jde o vybudování pracovny a pořízení fotovoltaického energetického zařízení, ze spisu nevyplývá, že by E nebo Z jednali jako soukromé osoby. Viz například rozsudek ze dne 9. července 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, bod 21 a citovaná judikatura).

u daňových orgánů nebyla podána okamžitá žádost o odpočet daně na vstupu, určující pro to, zda nárok na odpočet existoval v době pořízení, i když podle judikatury předkládajícího soudu je uplatnění nároku na odpočet významným ukazatelem ohledně zařazení do obchodního majetku [41].

44. Pochybení spočívající v tom, že E neuvedl pracovnu v prozatímních daňových přiznáních, tedy není samo o sobě překážkou jeho nároku na odpočet daně na vstupu. Kromě toho, jakýkoli požadavek podle německého práva, aby žalobce v postavení E nebo Z aktivně předložil prohlášení o existenci rozhodnutí o zařazení při pořízení, i když požaduje odpočet daně na vstupu *po* podání přiznání k DPH vztahujícímu se na období pořízení majetku, nenachází žádnou přímou oporu v judikatuře Soudního dvora. Ve světle rozhodnutí ve věci Gmina Ryjewo je vyžadována existence skutečností, které objektivně potvrzují existenci rozhodnutí o zařazení do obchodního majetku, neboť takové rozhodnutí je nezbytné pro určení, zda je DPH u majetku užívaného pro smíšené účely odpočitatelná [42]. Uplatnění nároku na odpočet v přiznání k DPH vztahujícímu se na období pořízení majetku může být důkazem existence rozhodnutí o zařazení [43], avšak podle judikatury Soudního dvora není absolutně povinné. Předkládajícímu soudu přísluší, aby určil, zda plány na skutečné využití pracovny ve věci E a faktura ze dne 11. září 2014 za dodávku a instalaci fotovoltaického energetického zařízení ve věci Z představovaly skutečnosti dostatečné k objektivnímu doložení existence rozhodnutí o zařazení, ve spojení se všemi jemu předloženými relevantními skutečnostmi.

45. Tento přístup rovněž respektuje základní pravidla DPH týkající se vypořádání a odpočtů. Je pozoruhodné, že „období vypořádání odpočtů nemají jako taková žádný vliv na vznik nároku na odpočet DPH […], který […] je určen pouze na základě postavení, v jakém dotčená osoba jedná v době pořízení předmětného majetku [44]“. Účelem systému vypořádání odpočtů je zajistit přesnost odpočtů daně, a tedy neutralitu daňové zátěže [45]. Podle ustálené judikatury Soudního dvora skutečně platí, že podrobná pravidla pro uplatnění nároku na odpočet jsou pouze formálními požadavky nebo podmínkami [46].

46. Konečně, jak bylo zmíněno v bodě 21 výše, byly vyjádřeny pochybnosti o tom, zda Z v době pořízení fotovoltaického energetického zařízení jednal jako podnikatel, zatímco byl zpochybňován nárok Z na odpočet ve světle rozhodnutí ve věci Gmina Ryjewo. Fotovoltaické energetické zařízení bylo však žalobcem Z minimálně zčásti použito pro účely jeho vlastních plnění zdaněných na výstupu, investice byla vynaložena na výkon ekonomické činnosti a nárok na odpočet byl uplatněn pro účely plnění, které Z hodlal provést (bod 37 výše). Dále pak na rozdíl od předložených indicií, jež by omezily možnost žalobce Z být zařazen do kategorie „osoba povinná k dani“, podporuje rozsudek Gmina Ryjewo široký výklad pojmu „osoba povinná k dani“ [47].

[41] – BFH-Urteile in BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, Rz23; in BFH/NV 2013, 266, Rz 37; BFH-Beschluss vom 20.09.2012 – VB 109/11, BFH/NV 2013, 98, Rz 3.

[42] – Je však třeba poznamenat, že tato pravidla členského státu nesmějí narušit účinnost unijního práva a musí být v souladu s právy zaručenými tímto právem, zejména Listinou základních práv Evropské unie. Viz rozsudek ze dne 4. června 2020, C. F. (Daňová kontrola) (C-430/19, EU:C:2020:429, bod 45), s odkazem na rozsudek ze dne 16. října 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, bod 37).

[43] – Jak bylo uvedeno v písemném vyjádření Spolkové republiky Německo, Soudní dvůr takto rozhodl ve svém rozsudku ze dne 11. července 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, bod 26).

[44] – Rozsudek ze dne 22. října 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, bod 36), s odkazem na rozsudek ze dne 11. července 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, body 8 a 20).

[45] – Například rozsudek ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, bod 26. V rozsudku ze dne 27. března 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, bod 22).

[46] – Například rozsudek ze dne 19. října 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, bod 40).

[47] – Rozsudek ze dne 25. července 2018 (C-140/17, EU:C:2018:595, body 54 a 55).

47. Závěrem lze říci, že i když jde o otázku, jejíž ověření s ohledem na výše uvedené právní zásady přísluší předkládajícímu soudu, zdá se, že E měl nárok na částečný odpočet daně na vstupu při pořízení dotčené pracovny, stejně jako Z při pořízení fotovoltaického energetického zařízení.

B. Seznatelné rozhodnutí o zařazení jako hmotněprávní, či formální požadavek a lhůta pro jeho oznámení daňovým orgánům

1. Seznatelné rozhodnutí o zařazení

48. Podle ustálené judikatury Soudního dvora musí daňové orgány členských států disponovat informacemi nezbytnými pro určení, že hmotněprávní požadavky pro vznik nároku na odpočet daně odvedené na vstupu v dané věci jsou splněny, navzdory vytýkanému nesplnění formálních podmínek [48]. Jak bylo vysvětleno výše, rozhodnutí o zařazení je nezbytné pro stanovení nároku na odpočet. Nepředstavuje pouhý formální požadavek pro účely kontroly [49]. Nejde ani o povinnost týkající se účetnictví a daňového přiznání [50]. Naopak neexistence seznatelného rozhodnutí o zařazení má za následek nemožnost předložení jednoznačného důkazu o splnění hmotněprávních požadavků [51], jelikož právě samotné rozhodnutí o zařazení určuje, zda je odpočet daně na vstupu u majetku užívaného pro smíšené účely vůbec možný a do jaké míry je daň odpočitatelná.

49. Jak bylo uvedeno v písemném vyjádření Finanzamt N, existence seznatelného rozhodnutí o zařazení je tedy hmotněprávním požadavkem, avšak je třeba zdůraznit, že odpočet daně na vstupu uplatněný v období, za něž je podáváno přiznání k DPH, týkající se příslušného nabytí majetku, je pouze jednou skutečností, i když potenciálně určující, jež svědčí o existenci rozhodnutí o zařazení [52]. Neexistence takového přiznání rovněž nutně nevylučuje existenci rozhodnutí o zařazení.

2. Lhůta pro oznámení rozhodnutí o zařazení

50. Daňové orgány musí mít údaje potřebné k tomu, aby určily, že byly splněny hmotněprávní podmínky pro odpočet DPH zaplacené jako daň na vstupu, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu [53]. Jakmile má daňový orgán k dispozici údaje potřebné k tomu, aby určil, že osoba povinná k dani je jakožto příjemce dotčených plnění povinna odvést DPH, nemůže v případě nároku uvedené osoby povinné k dani na odpočet této daně na vstupu ukládat další podmínky, které by mohly vést k tomu, že by tento nárok nebylo možné uplatnit [54].

51. Vyvstává tedy otázka, zda uložení dotčené lhůty, výsledná ztráta nároku na odpočet vyplývající z judikatury předkládajícího soudu a domněnka o zařazení do soukromého majetku v případě neexistence důkazu o zařazení do obchodního majetku, která je uvedena v judikatuře předkládajícího soudu, představují další podmínky s obdobným účinkem.

48 – Rozsudek ze dne 7. března 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, bod 38).

49 – Viz rozsudek ze dne 7. března 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, bod 32).

50 – Tamtéž, bod 34.

51 – Tamtéž, bod 35, s odkazem na rozsudek ze dne 28. července 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 46).

52 – Bod 44 výše.

53 – Rozsudek ze dne 12. září 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România (C-69/17, EU:C:2018:703, bod 43).

54 – Rozsudek ze dne 7. srpna 2018, TGE Gas Engineering (C-16/17, EU:C:2018:647, bod 46 a citovaná judikatura). Obdobně viz například rozsudek ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 42 a citovaná judikatura).

52. Podle článků 167 a 179 směrnice o DPH se nárok na odpočet DPH v zásadě uplatní v průběhu téhož období, ve kterém vznikl, tedy v okamžiku vzniku daňové povinnosti [55]. Podle článků 180 a 182 směrnice o DPH však může být osoba povinná k dani oprávněna k provedení odpočtu po uplynutí tohoto období s výhradou určitých podmínek a postupů stanovených vnitrostátními právními úpravami [56].

53. Podle ustálené judikatury je stanovení lhůt pro odpočet DPH na vstupu členskými státy již unijním právem přijímáno s cílem zajistit právní jistotu, avšak s výhradou požadavků efektivity a rovnocennosti [57]. Předkládajícímu soudu přísluší, aby určil, zda je lhůta pro oznámení rozhodnutí o zařazení končící dne 31. května 2015 a související s ročním přiznáním k DPH za rok 2014, která je ve skutečnosti lhůtou pro uplatnění práva na odpočet daně na vstupu, v souladu se zásadami efektivity a rovnocennosti.

54. Podle judikatury Soudního dvora je třeba s ohledem na zásadu efektivity zohlednit celkovou délku prekluzivní lhůty, přičemž soudům členských států přísluší posoudit, zda tato lhůta činí nárok na odpočet daně na vstupu prakticky nemožným nebo nadměrně ztíženým [58].

55. Vzhledem k tomu, že podle práva členského státu nedošlo v důsledku toho, že daňovým orgánům nebyly do 31. května 2015 oznámeny skutečnosti objektivně svědčící o existenci rozhodnutí o zařazení, ke ztrátě celého nároku na odpočet, nezdá se, že by předmětná lhůta byla zpochybnitelná z hlediska unijního práva [59].

56. Z ustálené judikatury však dále vyplývá, že sankcionování nedodržení povinností týkajících se účetnictví a daňového přiznání osobou povinnou k dani odepřením nároku na odpočet daně zachází zjevně nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cíle zajistit správné provádění takových povinností, neboť unijní právo nebrání členským státům, aby případně uložily pokutu nebo peněžní sankci odpovídající závažnosti protiprávního jednání [60], jakožto přiměřené alternativy k odnětí nároku na odpočet.

57. Stručně řečeno, opatření členských států nesmí nadměrné zasahovat do zásady neutrality DPH [61]. Konkrétně, pokud nevyvstanou otázky ohledně daňového úniku nebo poškození rozpočtu státu, Soudní dvůr rozhodl, že vzhledem k velikosti významu nároku na odpočet ve společném systému DPH se ztráta nároku na odpočet v případě, že byla daň odvedena opožděně, zdá

[55] – Rozsudek ze dne 28. července 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), bod 31.

[56] – Tamtéž, bod 32 a citovaná judikatura. V rozsudku ze dne 27. března 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, bod 22), Soudní dvůr poznamenal, že „[č]lánek 187 [směrnice o DPH] popisuje některé podmínky opravy odpočtu DPH u investičního majetku. Z článku 187 odst. 1 uvedené směrnice zejména vyplývá, že se u takového majetku oprava rozloží na pět let, přičemž u nemovitostí, které byly pořízeny jako investiční majetek, může být toto období prodlouženo až na dvacet let“.

[57] – Tamtéž, body 33 až 38 a citovaná judikatura. Viz též rozsudek ze dne 26. dubna 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, bod 38), a rozsudek ze dne 2. července 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, bod 32].

[58] – Rozsudky ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, body 52 a 58), a ze dne 26. dubna 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, body 38 a 41). Viz též například rozsudek ze dne 2. července 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, bod 32).

[59] – S výhradou zásady, že lhůty stanovené členskými státy nemohou „být používány způsobem, který by systematicky zpochybňoval nárok na odpočet DPH“. Viz rozsudek ze dne 21. března 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, bod 48).

[60] – Rozsudek ze dne 12. září 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România (C-69/17, EU:C:2018:703, bod 37), s odkazem na rozsudky ze dne 9. července 2015, Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, bod 63), a ze dne 7. března 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, bod 34). Viz též například rozsudek ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, body 47 a 48).

[61] – Rozsudek ze dne 8. května 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, bod 33).

nepřiměřená [62]. Opožděné odvedení daně nemůže být samo o sobě postaveno na roveň daňovému úniku [63]. Vhodnou reakcí je za takových okolností peněžitá správní sankce [64] nebo úhrada úroků z prodlení [65].

58. Soudní dvůr dále judikoval, že vzhledem k tomu, že odmítnutí uznat nárok na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na příslušných daňových orgánech, aby právně dostačujícím způsobem prokázaly, že nastaly objektivní okolnosti prokazující daňový únik nebo zneužití. Následně přísluší vnitrostátním soudům ověřit, zda dotčené daňové orgány prokázaly existenci takových objektivních okolností [66]. Takový důkaz se však ve spisu nenachází.

59. Situace by byla odlišná, pokud by nedodržení lhůty končící dne 31. května 2015 znamenalo, že nemohl být splněn hmotněprávní požadavek na existenci skutečností, které objektivně dokládají částečné zařazení do obchodního majetku [67]. Pokud však daňové orgány obdržely oznámení o rozhodnutí o zařazení skrze skutečnosti dostatečné k potvrzení jeho objektivní existence dne 28. září 2016 ve věci E a 29. února 2016 ve věci Z, mohly být hmotněprávní požadavky na odpočet DPH zcela splněny [68]. Délku prodlení v případě žalobců E a Z nelze označit za administrativně nezvládnutelnou. Žádost žalobce E o odpočet daně na vstupu obdržel Finanzamt dne 28. září 2016, tedy 16 měsíců po lhůtě končící dnem 31. května 2015, a žalobce Z podal přiznání k dani z obratu dne 29. února 2016, devět měsíců po uplynutí lhůty končící dnem 31. května 2015.

60. Pro úplnost lze dodat, že pochybnosti o dodržování zásady proporcionality a nadměrný dopad na zásadu neutrality by mohly vyvstat také s ohledem na judikaturu předkládajícího soudu uvedenou v bodě 14 výše v tom smyslu, že prodloužení lhůty pro předkládání ročních účetních závěrek neprodlužuje lhůtu pro oznámení rozhodnutí o zařazení v souvislosti s majetkem užívaným pro smíšené účely. Tento aspekt by též mohl být posouzen z hlediska zásady rovnocennosti.

V. Odpovědi na položené otázky

61. Dospěl jsem k závěru, že za okolností věcí v původním řízení je vnitrostátní judikatura, která vylučuje nárok na odpočet DPH v případech, kdy je podnikatel oprávněn zvolit si zařazení plnění v okamžiku jeho pořízení, jestliže do uplynutí zákonné lhůty pro podání ročního přiznání k DPH nebylo daňovým orgánům oznámeno žádné rozhodnutí o zařazení seznatelné pro tyto daňové

[62] – Rozsudek ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, body 65 až 70). Viz též rozsudek ze dne 26. dubna 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, bod 51). Viz pro srovnání rozsudek ze dne 19. října 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, bod 43).

[63] – Rozsudek ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, bod 74). Viz též rozsudek ze dne 19. října 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, bod 56), v němž Soudní dvůr rozhodl, že „[n]epodání daňových přiznání upravených zákonem lze sice považovat za nepřímý důkaz o daňovém úniku, avšak neprokazuje nevyvratitelným způsobem, že k daňovému úniku při odvodech DPH skutečně došlo“.

[64] – Rozsudek ze dne 26. dubna 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, bod 49).

[65] – Rozsudek ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, bod 75).

[66] – Rozsudek ze dne 12. dubna 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, bod 39), s odkazem na rozsudek ze dne 28. července 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 52).

[67] – Je na osobě povinné k dani, která žádá o odpočet DPH, aby prokázala, že splňuje podmínky stanovené pro jeho uplatnění. Daňové orgány tak mohou od samotné osoby povinné k dani vyžadovat doklady, které považují za nezbytné pro posouzení otázky, zda je třeba přiznat požadovaný daňový odpočet, či nikoliv. Viz rozsudek ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, bod 46 a citovaná judikatura).

[68] – Tato situace je odlišná od té, kterou jsem posuzoval ve svém stanovisku ve věci Vădan (C-664/16, EU:C:2018:346, viz zejména bod 80), kdy neuchovávání faktur mělo za následek nemožnost předložení jednoznačného důkazu o splnění hmotněprávních požadavků.

orgány, neslučitelná s čl. 168 písm. a) ve spojení s článkem 167 směrnice o DPH. To samé nutně platí pro domněnku o zařazení majetku užívaného pro smíšené účely do soukromého majetku, je-li sankcí rovněž ztráta nároku na odpočet.

62. Podle ustálené judikatury Soudního dvora je nárok na odpočet nedílnou součástí mechanismu DPH a v zásadě nemůže být omezen. Účelem režimu odpočtů je zcela zbavit osobu povinnou k dani zátěže DPH, která je splatná nebo byla uhrazena v rámci všech jejích ekonomických činností. Společný systém DPH proto zajišťuje neutralitu daňové zátěže všech ekonomických činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají DPH [69].

63. Podle článku 273 směrnice o DPH mohou členské státy přijmout opatření k zajištění přesného výběru DPH a zamezení daňovým únikům, avšak tato opatření musí být v souladu se zásadou proporcionality a neutrality [70] a nesmí systematicky zpochybňovat nárok na odpočet DPH [71].

64. Konečně, s ohledem na otázky uvedené v předkládacím rozhodnutí, především ohledně slučitelnosti judikatury předkládajícího soudu s relevantními zásadami unijního práva, je třeba připomenout, že z požadavku výkladu konformního s unijním právem vyplývá pro vnitrostátní soudy povinnost změnit případně jejich ustálenou judikaturu, vychází-li tato judikatura z výkladu vnitrostátního práva, který je neslučitelný s unijním právem [72].

VI. Závěry

65. Navrhuji tedy následující odpovědi na předběžné otázky položené Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo):

„1. Za okolností věcí v původním řízení je vnitrostátní judikatura, která v případech, kdy je podnikatel při pořízení plnění oprávněn si zvolit jeho zařazení, vylučuje nárok na odpočet DPH, jestliže do uplynutí zákonné lhůty pro podání ročního přiznání k DPH nebylo daňovým orgánům oznámeno žádné rozhodnutí o zařazení seznatelné pro tyto daňové orgány, neslučitelná s čl. 168 písm. a) ve spojení s článkem 167 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2009/162/ES ze dne 22. prosince 2009.

2. Za okolností věcí v původním řízení je vnitrostátní judikatura, podle které se v případě, že neexistují (dostatečné) indicie svědčící o zařazení majetku do obchodního majetku, předpokládá, že došlo k zařazení do soukromého majetku, nebo se uplatní domněnka v tomto smyslu, neslučitelná s čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112.“

69 – Rozsudek ze dne 26. dubna 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, body 42 a 43 a citovaná judikatura). Viz též například rozsudky ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, body 37 až 39); ze dne 26. dubna 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, body 32 až 34); a ze dne 21. listopadu 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, body 39 a 40).

70 – Rozsudek ze dne 21. listopadu 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, bod 35 a citovaná judikatura).

71 – Rozsudek ze dne 28. července 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, bod 49 a citovaná judikatura).

72 – Například rozsudek ze dne 4. března 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, bod 60 a citovaná judikatura).