

Vec C-45/20

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

29. január 2020

Vnútroštátny súd:

Bundesfinanzhof

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

18. september 2019

Žalobca a navrhovateľ v konaní o opravnom prostriedku „Revision“:

E

Žalovaný a odporca v konaní o opravnom prostriedku „Revision“:

Finanzamt N

Okolnosti konania vo veci samej

Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112 – Odpočítanie DPH – Právo zdaniteľnej osoby priradiť rôzne používaný tovar k súkromnému majetku alebo k majetku podniku – Prípustnosť prekluzívnej lehoty pre priradenie k majetku podniku – Prípustnosť domnienky priradenia k súkromnému majetku pre neexistenciu dostatočných indícií preukazujúcich opak

Predmet a právny základ prejudiciálnej otázky

Výklad práva Únie, článok 267 ZFEÚ

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 orgány?
2. Bráni článok 168 písm. a) smernice 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty vnútroštátnej judikatúre, podľa ktorej sa predpokladá priradenie do súkromnej oblasti, respektíve existuje takáto domnienka, ak neexistujú (dostatočné) indície pre priradenie k majetku podniku?

Uvádzané predpisy práva Únie

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenená smernicou Rady 2009/162/EÚ z 22. decembra 2009, najmä články 167, 168, 168a, 179, 250, 252 a 273

Uvádzané vnútroštátne predpisy

Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, ďalej len „UStG“), najmä § 15 a 16

Krátky opis skutkového stavu a konania

- 1 Právny spor sa týka odpočítania DPH na vstupe, ktorá vznikla v roku 2015 pri zriadení pracovne používanej na podnikateľské účely v rodinnom dome, ktorý sa

okrem toho používa na súkromné účely. Odpočítanie dane prvýkrát uplatnené žalobcom, ktorý prevádzkuje podnik stavajúci lešenia, vo svojom oneskorene podanom daňovom priznaní k DPH za zdaňovacie obdobie 2015 bolo žalovaným z dôvodu oneskoreného priradenia pracovne k majetku podniku zamietnuté. Námiетка a žaloba boli neúspešné. Vecou sa teraz zaoberá Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) ako súd rozhodujúci o opravnom prostriedku „Revision“.

Stručné uvedenie dôvodov predloženia prejudiciálnej otázky

Úvodné poznámky

- 2 § 15 ods. 1 prvá veta bod 1 UStG stanovuje, že podnikateľ má právo odpočítať daň, ktorá je podľa zákona splatná za plnenia, ktoré mu poskytol iný podnikateľ na účely jeho podnikania. Sumy DPH na vstupe odpočítateľné podľa § 15 UStG sa odpočítajú za zdaniteľné obdobie, v ktorom vznikli (§ 16 ods. 2 prvá veta UStG).
- 3 V súlade s tým článok 168 písm. a) smernice 2006/112 stanovuje, že zdaniteľná osoba má právo odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, sumu DPH splatnú alebo zaplatenú za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou, pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jej zdaniteľných transakcií. Podľa článku 167 smernice 2006/112 právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná.
- 4 Pri prijímaní jedného tovaru, ktorý sa používa alebo sa má používať rôzne, teda na podnikateľské a súkromné účely, podnikateľovi podľa judikatúry Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) a Súdneho dvora (okrem iného rozsudky Lennartz z 11. júla 1991, C-97/90, EU:C:1991:315, Eon Aset Menidjunt zo 16. februára 2012, C-118/11, EU:C:2012:97, bod 53 a nasl., a Trgovina Prizma z 9. júla 2015, C-331/14, EU:C:2015:456, bod 20) prináleží právo voľby v oblasti priradenia. Tento tovar si môže buď celý ponechať v rámci svojho súkromného majetku, zahrnúť v celom rozsahu do majetku svojho podniku, alebo primerane zahrnúť podľa podnikateľského podielu použitia do svojho podniku.

Posúdenie prípadu podľa vnútroštátnej judikatúry

- 5 Podľa vnútroštátnej judikatúry úplné alebo čiastočné priradenie tovaru k podniku vyžaduje rozhodnutie zdaniteľnej osoby o priradení, ktoré je navonok preukázané a včas uskutočnené. Keďže kritériá vypracované Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) – najmä priradenie rozpoznateľné pre finančné úrady do uplynutia lehoty na odovzdanie ročného daňového priznania k DPH – nie sú v predmetnom prípade splnené, odpočítanie dane neprichádza do úvahy.

O žalobe na Súdnom dvore Európskej únie

- 6 S prihliadnutím na rozsudok Súdneho dvora z 25. júla 2018 Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595), je sporné, či kritéria pre výkon práva voľby v oblasti priradenia, ktoré boli doteraz rozvíjané a uplatňované Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd), sú v súlade s právom Únie.

O prvej prejudiciálnej otázke

- 7 Prvou prejudiciálnou otázkou sa má objasniť, či členský štát smie upraviť prekluzívnu lehotu pre priradenie k majetku podniku. Pokiaľ zásady formulované v rozsudku Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595) sú prenosné na predmetný prípad, mohlo by sa ročné daňové priznanie za rok 2015 alebo prípadné zápisy do stavebného plánu alebo nepriamo existujúci zámer, ktorý zdaniteľná osoba vyjadrila neskôr, považovať za podnikateľské priradenie.
- 8 a) Právo Únie výslovne vychádza z „priradenia“ tovaru (pozri článok 168a ods. 1 smernice 2006/112). Neobsahuje však žiadnu úpravu týkajúcu sa povahy a okamihu dokumentácie „rozhodnutia o priradení“ v zmysle judikatúry Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd), respektíve pojmu „koná ako zdaniteľná osoba“, ktorý v tejto súvislosti synonymicky používa Súdny dvor (pozri napríklad rozsudky Lennartz, EU:C:1991:315; body 14 a 19, ako aj Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, bod 34).
- 9 b) Základná zásada neutrality DPH totiž vyžaduje, aby odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe bolo priznané, ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky, hoci určité formálne požiadavky zdaniteľné osoby opomenuli splniť. V dôsledku toho, pokiaľ má daňová správa k dispozícii údaje potrebné na stanovenie, že hmotnoprávne požiadavky sú splnené, nemôže ukladať dodatočné podmienky, ktorých dôsledkom by mohlo byť také zníženie vykonania tohto práva, až by bolo neúčinné (rozsudky Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos z 15. septembra 2016, C-516/14, EU:C:2016:690, body 37 a 42; Vadan z 21. novembra 2018, C-664/16, EU:C:2018:933, bod 41).
- 10 c) Členské štáty však podľa článku 167 a 179 ods. 1 smernice 2006/112 môžu od zdaniteľnej osoby vyžadovať, aby svoje právo na odpočítanie uplatnila počas doby, kedy jej právo vzniklo (EMS-Bulgaria Transport z 12. júla 2012, C-284/11, EU:C:2012:458, bod 53). A z článku 250 ods. 1 smernice 2006/112 vyplýva, že v odovzdanom daňovom priznaní musia byť uvedené všetky údaje potrebné na výpočet výšky odpočítateľnej dane. K tomu patrí aj dokumentácia rozhodnutia o priradení pri nadobudnutí alebo výrobe tovaru, keďže táto podmienka je pre odpočítanie dane.
- 11 Odhliadnuc od článku 252 smernice 2006/112, ktorý členským štátom umožňuje, aby pre daňové priznanie určili lehotu, majú členské štáty podľa článku 273 smernice 2006/112 všeobecne možnosť prijať iné opatrenia na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom. Za neexistencie ustanovení práva Únie

v tejto oblasti členské štáty majú najmä právomoc upraviť sankcie, ktoré považujú za primerané pre prípad nesplnenia podmienok stanovených normotvorcom Únie na výkon práva na odpočítanie DPH (pozri rozsudky Farkas z 26. apríla 2017, C-564/15, EU:C:2017:302, bod 59; EN.SA. z 8. mája 2019, C-712/17, EU:C:2019:374, bod 38 a tam citovanú judikatúru). Pri výkone tohto oprávnenia sú však povinní dodržiavať právo Únie a jeho zásady, najmä zásady proporcionality a daňovej neutrality (pozri rozsudky Astone z 28. júla 2016, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 49; EN.SA., EU:C:2019:374, bod 39).

- 12 d) V prospech súladu požiadavky včasného rozhodnutia o priradení s právom Únie hovorí to, že výkon práva voľby v oblasti priradenia v okamihu prijímania plnenia predstavuje hmotnú podmienku. Keďže plnenie poberá len podnik, respektíve podnikateľ v čase prijímania plnenia koná ako zdaniteľná osoba len vtedy, ak sa plnenie v čase nadobudnutia poberá na (zamýšľané) použitie na účely pokračujúcej a za odplatu vykonávajúcej činnosti (rozsudky Lennartz, EU:C:1991:315, bod 15; Eon Aset Menidjunt, EU:C:2012:97, bod 57; Klub z 22. marca 2012, C-153/11, EU:C:2012:163, bod 39).
- 13 Okolnosť, že rozhodnutie o priradení musí byť zdokumentované navonok, je založená na jej vlastnosti ako vnútornej skutočnosti a rozhodnutie o priradení preto nerobí formálnou podmienkou odpočítania dane. V tejto súvislosti zdôrazňuje aj Súdny dvor, že úmysel vykonávať ekonomickú činnosť musí byť preukázaný objektívnymi skutočnosťami (rozsudok Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, bod 39).
- 14 e) Lehota na dokumentáciu, ktorú rozvinul Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) môže z hľadiska práva Únie vychádzať z regulačnej právomoci pre formálne požiadavky na výkon odpočítania dane v Prílohe XI smernice 2006/112 (pozri rozsudok Astone, EU:C:2016:614, bod 47 a nasl.). V prospech toho hovorí medzera v úprave v článku 168 písm. a) v spojení s článkom 167 smernice 2006/112 v súvislosti s výkonom práva voľby v oblasti priradenia.
- 15 aa) Súdny dvor tak už rozhodol, že pokiaľ smernica o DPH nestanovuje v tejto súvislosti žiadne pravidlá, patrí určenie metód a kritérií rozdelenia súm DPH zaplatenej na vstupe medzi ekonomické činnosti a neekonomické činnosti do rámca voľnej úvahy členských štátov (rozsudok Związek Gmin Zagłębia Miedziowego z 8. mája 2019, C-566/17, EU:C:2019:390, bod 29). Rovnako majú členské štáty voľnú úvahu v súvislosti s prostriedkami na dosiahnutie cieľov uvedených v článku 273 smernice 2006/112 (rozsudok Fontana z 21. novembra 2018, C-648/16, EU:C:2018:932, bod 35 a tam citovaná judikatúra).
- 16 bb) K možnosti danej článkom 252 smernice 2006/112 pre úpravu lehoty navyše Súdny dvor už rozhodol, že sa nenamieta úprava, ktorá pre výkon odpočítania dane ustanovuje prekluzívnu lehotu 2 roky (rozsudky Ecotrade z 8. mája 2008, C-95/07, C-96/07, EU:C:2008:267, bod 45 a nasl.; Astone, EU:C:2016:614, bod 36 a nasl.). To musí platiť aj pre dokumentačnú lehotu pre rozhodnutie o priradení.

- 17 cc) V prospech súladu lehoty na priradenie s právom Únie navyše hovorí to, že možnosť vykonávať právo na odpočítanie bez akéhokoľvek časového obmedzenia by bola v rozpore so zásadou právnej istoty. Táto zásada totiž vyžaduje, aby daňová situácia zdaniteľnej osoby vzhľadom na jej práva a povinnosti vo vzťahu k daňovému úradu nemohla byť donekonečna spochybniteľná (pozri rozsudky Ecotrade, EU:C:2008:267, bod 44; EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, bod 48; Astone, EU:C:2016:614, bod 33).
- 18 f) Súdny dvor však v rozsudku Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595, bod 38 a nasl.) uvádza rôzne indície pre konanie zdaniteľnej osoby, ktoré oprávňuje k odpočítaniu dane, o ktorých sa finančné úrady nemusia včas dozvedieť. Navyše sa zdôrazňuje, že neexistencia výslovného vyhlásenia o priradení nevyklučuje neskoršie odpočítanie dane (rozsudok Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, bod 47).
- 19 aa) V rozsudku Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595) síce nešlo o vznik práva na odpočítanie dane, ale o opravu odpočítania dane. Súdny dvor v ňom však v bode 34 preskúmava „konanie ako zdaniteľnej osoby“, ktoré sa pre odpočítanie dane rovnako vyžaduje.
- 20 bb) Navyše je sporné, či vyjadrenia v rozsudku Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595) platia aj v prípade súkromného podnikateľa, ktorý má právo voľby v oblasti priradenia, zatiaľ čo takéto právo v prípade neekonomickej činnosti neexistuje. Takto Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) doteraz určite chápal tvrdenia v bode 35 a nasl. rozsudku Vereniging Noordelijke Landen Tuinbouw Organisatie z 12. februára 2009, C-517/07 (EU:C:2009:88). Tieto rozdiely by mohli hovoriť v neprospech prenosnosti kritérií ustanovených v rozsudku Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595).
- 21 cc) Držanie sa požiadavky včasného rozhodnutia o priradení by však mohlo porušovať zásadu neutrality. Keďže, ak v prípade verejného orgánu odpočítanie dane vylučuje len negatívne rozhodnutie o priradení, nemôže v prípade súkromného podnikateľa záležať na včasnom priradení, určite pokiaľ nie sú zrejmé dôvody pre rozdielne zaobchádzanie s podnikateľmi a verejnými orgánmi.

O druhej prejudiciálnej otázke

- 22 Druhá otázka sa týka právnych následkov zmeškania lehoty.
- 23 Súdny dvor v bode 47 rozsudku Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595) uviedol: „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 nevyklučuje, že tento zámer možno vyjadriť implicitne.“ V tejto súvislosti je sporné, či je to v súlade so zásadou, podľa ktorej sa nemôže predpokladať priradenie k podniku, ak pre to neexistujú dôkazy, ktoré sú rozpoznateľné finančnými úradmi.

- 24 Podľa názoru Súdneho dvora sa pri posúdení, či existuje konanie zdaniteľnej osoby vychádza zo širokého chápania, a v každom jednotlivom prípade je potrebné vziať na vedomie rôzne indicie (rozsudok Gmina Ryjewo EU:C:2018:595, bod 47 a nasl.). Najmä na základe návrhov generálnej advokátky, na ktoré Súdny dvor v tejto súvislosti poukázal (bod 54), je to možné chápať tak, že domnienka pre „nadobudnutie ako zdaniteľná osoba“ existuje, ak podnikateľ nadobudne tovar, ktorý podľa svojej povahy v zásade môže byť používaný na podnikateľské účely, a nedošlo k výlučnému priradeniu k súkromnému majetku, zvlášť keď z vedomého neprijatia rozhodnutia o priradení nemajú vyplývať nevýhody.
- 25 V prospech v zásade predpokladaného priradenia majetku podniku by mohol hovoriť účel práva voľby v oblasti priradenia. Právom voľby v oblasti priradenia by sa totiž z dôvodov daňovej neutrality malo zabrániť tomu, že v prípade používania tovaru najprv čiastočne na súkromné účely, neskôr ale viac na podnikateľské účely, zaťaženie DPH z nadobudnutia alebo výroby tovaru zostáva (rozsudok Puffer z 23. apríla 2009, C-460/07, EU:C:2009:254, bod 47).
- 26 Takéto široké chápanie by určite nemalo vylúčiť základnú domnienku, že nepriradený tovar sa má priradiť do súkromnej oblasti.
- 27 Na druhej strane proti predpokladanému priradeniu k podnikateľskej oblasti v prípade neexistencie dôkazov hovorí to, že priradenie je právo voľby zdaniteľnej osoby, ktoré musí vykonať, takže konanie v nejakej forme je nevyhnutné.