

Věc C-46/20

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

29. ledna 2020

Předkládající soud:

Bundesfinanzhof (Německo)

Datum předkládacího rozhodnutí:

18. září 2019

Žalobce a navrhovatel v řízení o opravném prostředku „Revision“:

Z

Žalovaný a odpůrce v řízení o opravném prostředku „Revision“:

Finanzamt G

Předmět původního řízení

Společný systém daně z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112 – Odpočet DPH na vstupu – Právo osoby povinné k dani zařadit zboží užívané pro smíšené účely do svého soukromého nebo obchodního majetku – Přípustnost prekluzivní lhůty pro zařazení do obchodního majetku – Přípustnost domněnky, že pro nedostatek dostatečných indicíí svědčících o opaku došlo k zařazení do soukromého majetku

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Výklad unijního práva, článek 267 SFEU

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 Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty vnitrostátní judikatuře, podle které se v případě, že neexistují (dostatečné) indicie svědčící o zařazení pro podnikatelské účely, předpokládá, že došlo k zařazení do soukromé sféry, respektive se uplatní domněnka v tomto smyslu?

Uváděná ustanovení unijního práva

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2009/162/EU ze dne 22. prosince 2009, konkrétně články 167, 168, 168a, 179, 250, 252 a 273

Uváděná vnitrostátní ustanovení

Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG“), konkrétně § 15 a 16

Stručný popis skutkového stavu a řízení

- 1 Projednávaný spor se týká odpočtu daně z obratu (dále jen „DPH“), která byla v roce 2014 zaplacená při instalaci fotovoltaického zařízení, jako DPH na vstupu. Žalobce elektřinu vyrobenou dotčeným zařízením zčásti spotřeboval sám, zčásti ji dodával do rozvodné elektrické sítě jednoho dodavatele energie. Smlouva o dodávce elektřiny, uzavřená v roce 2014, stanovila, že úplata bude navýšena o DPH. Nárok na odpočet DPH, který žalobce poprvé uplatnil ve svém opožděném podaném ročním přiznání k DPH za rok 2014, žalovaný zamítl z důvodu, že dotčené fotovoltaické zařízení nebylo do obchodního majetku zařazeno včas. Odvolání a žaloba byly neúspěšné. Nyní dotčenou věc projednává Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, dále jen „BFH“, Německo) jakožto soud příslušný pro rozhodování o opravných prostředcích „Revision“.

Stručné shrnutí odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Úvodní poznámky

- 2 Podle ustanovení § 15 odst. 1 první věty bodu 1 první věty UStG může podnikatel jako daň na vstupu odpočítat daň splatnou ze zákona za plnění, která byla pro účely jeho podniku poskytnuta jiným podnikatelem. Částky DPH na vstupu, které lze odpočítat podle § 15 UStG, se odečtou za zdaňovací období, do kterého spadají (§ 16 odst. 2 první věta UStG).

- 3 V souladu s tím čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112 stanoví, že osoba povinná k dani má nárok odpočíst DPH, která je splatná nebo byla odvedena za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani, jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani. Podle článku 167 směrnice 2006/112 vzniká nárok na odpočet daně okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.
- 4 Při pořízení jediného zboží, které je nebo má být využíváno smíšeně, tedy pro podnikatelské a soukromé účely, náleží podnikateli podle judikatury BFH a Soudního dvora (mj. rozsudky ze dne 11. července 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, bod 53 a násl., a ze dne 9. července 2015, Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, bod 20) právo zvolit jeho zařazení. Podnikatel může dotčené zboží v plném rozsahu ponechat ve svém soukromém majetku, zařadit je jako celek do svého obchodního majetku nebo ho do svého obchodního majetku zařadit v rozsahu odpovídajícím podílu, v jakém je využíván pro podnikatelské účely.

Posouzení případu z hlediska vnitrostátní judikatury

- 5 Podle vnitrostátní judikatury vyžaduje úplné nebo částečné zařazení zboží do obchodního majetku rozhodnutí osoby povinné k dani o zařazení, které je doloženo navenek a bylo provedeno včas. Vzhledem k tomu, že v projednávaném případě nejsou splněna kritéria stanovená pro tyto účely BFH, zejména zařazení seznatelné pro daňové orgány uskutečněné do uplynutí lhůty pro podání ročního přiznání k DPH, nepřicházel by odpočet DPH v úvahu.

K předložení věci Soudnímu dvoru

- 6 S ohledem na rozsudek Soudního dvora ze dne 25. července 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595), je sporné, zda jsou kritéria týkající se výkonu práva zvolit zařazení, doposud formulovaná a uplatňovaná BFH, slučitelná s unijním právem.

K první předběžné otázce

- 7 Smyslem první předběžné otázky je objasnit, zda členský stát může pro zařazení do obchodního majetku stanovit prekluzivní lhůtu. Pokud lze na projednávaný případ přenést zásady formulované v rozsudku Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595), bylo by možno za dostatečné indicie svědčící ve prospěch zařazení pro podnikatelské účely považovat roční přiznání k DPH za rok 2014, využívání dotčeného fotovoltaického zařízení pro podnikatelské účely nebo uzavření smlouvy o dodávce elektřiny.
- 8 a) Je pravda, že unijní právo výslovně vychází ze zařazování zboží (viz čl. 168a odst. 1 směrnice 2006/112). Neobsahuje však žádná pravidla ohledně způsobu a okamžiku doložení „rozhodnutí o zařazení“ (*Zuordnungsentscheidung*)

ve smyslu judikatury BFH, resp. ve smyslu pojmu „jednání jako osoba povinná k dani“, který Soudní dvůr v tomto ohledu používá jako synonymum (viz např. rozsudky Lennartz, EU:C:1991:315; body 14 a 19, jakož i Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, bod 34).

- 9 b) Základní zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet DPH na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní podmínky, i když osoby povinné k dani nevyhověly některým formálním podmínkám. Platí tedy, že jakmile má správce daně k dispozici údaje potřebné k tomu, aby určil, že jsou splněny věcné hmotněprávní podmínky, nemůže vyžadovat splnění dalších podmínek, které by mohly vést k tomu, že by tento nárok nebylo možné uplatnit (rozsudky ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, body 37 a 42; a ze dne 21. listopadu 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, bod 41).
- 10 c) Článek 167 a čl. 179 odst. 1 směrnice 2006/112 ovšem členským státům umožňují, aby po osobách povinných k dani požadovaly, aby uplatnily svůj nárok na odpočet v období, ve kterém vznikl (rozsudek ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, bod 53). A z článku 250 odst. 1 směrnice 2006/112 plyne, že v daňovém přiznání, které je třeba podat, musí být obsaženy všechny údaje potřebné k provedení odpočtu daně. Patří k nim rovněž doložení rozhodnutí o zařazení, přijatého při pořízení nebo výrobě zboží, jelikož toto rozhodnutí je podmínkou odpočtu DPH na vstupu.
- 11 Nehledě k článku 252 směrnice 2006/112, který členským státům poskytuje možnost stanovit lhůty pro podání daňového přiznání, mají členské státy podle článku 273 směrnice 2006/112 obecně možnost přijmout opatření s cílem zajistit správný výběr DPH a předcházet daňovým únikům. Zejména neexistují-li v této souvislosti ustanovení unijního práva, mají členské státy pravomoc zvolit si sankce, které považují za vhodné v případě nedodržení podmínek stanovených unijními právními předpisy k výkonu práva na odpočet DPH (viz rozsudky ze dne 26. dubna 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, bod 59; a ze dne 8. května 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, bod 38 a citovaná judikatura). Členské státy však musí při výkonu své pravomoci dodržovat unijní právo a jeho obecné zásady, zejména zásady proporcionality a neutrality DPH (viz rozsudky ze dne 28. července 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 49; EN.SA., EU:C:2019:374, bod 39).
- 12 d) Ve prospěch slučitelnosti požadavku bezodkladného rozhodnutí o zařazení s unijním právem svědčí okolnost, že výkon práva zvolit zařazení v okamžiku pořízení plnění představuje hmotněprávní podmínku. Plnění je totiž pořízeno pro účely podnikání, resp. podnikatel v okamžiku pořízení plnění jedná jako osoba povinná k dani pouze v případě, že je dané plnění v okamžiku nabytí pořizováno s cílem (zamýšleného) používání za účelem trvalé činnosti vykonávané za úplaty (rozsudky Lennartz, EU:C:1991:315, bod 15; Eon Aset Menidjunt, EU:C:2012:97, bod 57; rozsudek ze dne 22. března 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, bod 39).

- 13 Okolnost, že rozhodnutí o zařazení musí být doloženo navenek, se zakládá na skutečnosti, že se jedná o záležitost vnitřní sféry, a proto rozhodnutí o zařazení nečiní formální podmínkou odpočtu DPH na vstupu. V tomto ohledu rovněž Soudní dvůr zdůrazňuje, že úmysl vykonávat ekonomickou činnost musí být potvrzen objektivními důkazy (rozsudek Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, bod 39).
- 14 e) Lhůtu pro doložení formulovanou judikaturou BFH lze z hlediska unijního práva založit na pravomoci upravit formální požadavky vztahující se na uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu, která je stanovena v hlavě XI směrnice 2006/112 (viz rozsudek Astone, EU:C:2016:614, bod 47 a násl.). Nasvědčuje tomu mezera v úpravě výkonu práva zvolit zařazení vyplývající z čl. 168 písm. a) ve spojení s článkem 167 směrnice 2006/112.
- 15 aa) Soudní dvůr již rozhodl, že pokud směrnice 2006/112 nestanoví v tomto ohledu žádná pravidla, spadá stanovení metod a kritérií rozdělení částek DPH zaplacené na vstupu mezi ekonomické a neekonomické činnosti do posuzovací pravomoci členských států (rozsudek ze dne 8. května 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, bod 29). Členským státům rovněž, co se týče prostředků k dosažení cílů uvedených v článku 273 směrnice 2006/112, náleží prostor pro uvážení (rozsudek ze dne 21. listopadu 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, bod 35 a citovaná judikatura).
- 16 bb) Mimoto Soudní dvůr ohledně možnosti upravit lhůty, kterou skýtá článek 252 směrnice 2006/112, již rozhodl, že právním úpravám, které pro uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu stanoví prekluzivní lhůtu v délce dvou let, nelze nic vytknout (rozsudky ze dne 8. května 2008, Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 45 a násl.; a Astone, EU:C:2016:614, bod 36 a násl.). Totéž musí platit rovněž pro lhůtu pro doložení rozhodnutí o zařazení.
- 17 cc) Ve prospěch souladu lhůty pro zařazení s unijním právem navíc svědčí okolnost, že možnost uplatnit nárok na odpočet bez časového omezení by byla v rozporu se zásadou právní jistoty. Tato zásada totiž vyžaduje, aby daňovou situaci osoby povinné k dani s ohledem na její práva a povinnosti vůči daňovému orgánu nebylo možné časově neomezeně zpochybňovat (viz rozsudky Ecotrade, EU:C:2008:267, bod 44; EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, bod 48; a Astone, EU:C:2016:614, bod 33).
- 18 f) Soudní dvůr ovšem v rozsudku Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595, bod 38 a násl.) uvádí různé indicie nasvědčující jednání jako osoba povinná k dani, které opravňuje k odpočtu DPH na vstupu, o nichž se daňové orgány nemusí bezodkladně dozvědět. Mimoto je zdůrazněno, že absence výslovného vyjádření o zařazení nevylučuje pozdější odpočet DPH na vstupu (rozsudek Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, bod 47).
- 19 aa) V rozsudku Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595) se nicméně nejednalo o vznik nároku na odpočet DPH na vstupu, nýbrž o opravu odpočtu DPH odvedené

na vstupu. Soudní dvůr ovšem v bodě 34 tohoto rozsudku zkoumá „jednání jako osoba povinná k dani“, jehož je pro účely odpočtu DPH na vstupu rovněž třeba.

- 20 bb) Navíc je sporné, zda se závěry uvedené v rozsudku Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595), vztahují rovněž na případ soukromého podnikatele, který má právo zvolit zařazení, zatímco v případě nehopodářské činnosti takové právo zvolit zařazení neexistuje. BFH tak doposud každopádně vykládal závěry uvedené v bodě 35 a násl. rozsudku ze dne 12. února 2009, Vereniging Noordelijke Landen Tuinbouw Organisatie, C-517/07 (EU:C:2009:88). Tyto rozdíly by mohly svědčit v neprospěch přenositelnosti kritérií stanovených v rozsudku Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595).
- 21 cc) Setrvání na požadavku bezodkladného rozhodnutí o zařazení by ovšem mohlo být v rozporu se zásadou neutrality. Pokud totiž v případě orgánů veřejné moci vylučuje odpočet DPH na vstupu pouze záporné rozhodnutí o zařazení, nemůže být v případě samostatně podnikajících fyzických osob – každopádně pokud nejsou patrné žádné důvody pro rozdílné posuzování samostatně podnikajících fyzických osob a orgánů veřejné moci – rozhodující bezodkladné zařazení.

Ke druhé předběžné otázce

- 22 Druhá otázka se týká právního následku zmeškání dotčené lhůty.
- 23 Soudní dvůr v bodě 47 rozsudku Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595) uvedl: „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.“ V tomto ohledu je sporné, zda je výše uvedené slučitelné se zásadou, podle které nelze zařazení do obchodního majetku předpokládat, pokud pro ně neexistují žádné indicie (seznatelné pro daňové orgány).
- 24 Podle názoru Soudního dvora je při posuzování otázky, zda daná osoba jedná jako osoba povinná k dani, nutno vycházet ze širokého výkladu a v každém jednotlivém případě je třeba zohlednit různé indicie (rozsudek Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, bod 47 a násl.). Zejména s ohledem na stanovisko generální advokátky, na které Soudní dvůr odkázal v této souvislosti (bod 54), to lze chápat tak, že v případě, že podnikatel pořídí zboží, které lze s ohledem na jeho povahu v zásadě využít rovněž pro podnikatelské účely, a nedošlo k zařazení pro výlučně soukromé účely, je na místě domněnka o „pořízení jako osoba povinná k dani“, zvláště když z vědomého upuštění od rozhodnutí o otázce zařazení nemají vyplynout žádné nepříznivé důsledky.
- 25 Vystává otázka, zda je tomu tak rovněž v takovém případě, jako je projednávaný případ, kdy daná osoba prostřednictvím pořízeného zboží poprvé zahájila

ekonomickou činnost a nebyla jako osoba povinná k DPH registrována již z jiného důvodu (viz rozsudek Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, body 43 a 50).

- 26 Ve prospěch toho, aby v zásadě bylo předpokládáno zařazení do obchodního majetku, by mohl hovořit účel práva zvolit zařazení. Prostřednictvím práva zvolit zařazení má totiž být z důvodů daňové neutrality zabráněno tomu, aby v případě, že zboží bylo nejprve z části využíváno k soukromým, později ale ve větším rozsahu k podnikatelským účelům, přetrvávalo zatížení DPH, která byla zaplácena při pořízení nebo výrobě daného zboží (rozsudek ze dne 23. dubna 2009, Puffer, C-460/07, EU:C:2009:254, bod 47).
- 27 Takto široký výklad by každopádně mohl vyloučit zásadní domněnku, že nezařazené zboží je třeba zahrnout do soukromé sféry.
- 28 Na druhou stranu proti tomu, aby v případě absence indicií bylo předpokládáno zařazení do podnikatelské sféry, hovoří okolnost, že zařazování je právem osoby povinné k dani provést volbu, které tato osoba musí vykonat, takže je nezbytné jednání v nějaké formě.
- 29 Ve prospěch stejného posouzení jako v případě situace, o jakou se jedná ve věci C-45/20, svědčí okolnost, že podle judikatury Soudního dvora osoba, která pořizuje zboží pro účely ekonomické činnosti, tak činí jako osoba povinná k dani (rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Faxworld, C-137/02, EU:C:2004:267, body 28 a 29), a že přípravné činnosti musí být již přiřazeny k ekonomickým činnostem (viz rozsudky ze dne 14. února 1985, Rompelman, C-268/83, EU:C:1985:74, bod 23; a ze dne 1. března 2012, Polski Trawertyn, C-280/10, EU:C:2012:107, bod 28). Každou osobu, jejímž úmyslem potvrzeným objektivními okolnostmi je zahájit samostatně hospodářskou činnost a která vynakládá první investiční výdaje za tímto účelem, je tedy třeba považovat za osobu povinnou k dani (viz rozsudky ze dne 8. června 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, bod 34; a ze dne 17. října 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 18 a citovaná judikatura). Finanční správa o tom ovšem může požadovat objektivní důkazy (viz rozsudek Rompelman, EU:C:1985:74, bod 24). V případě, který je předmětem sporu, jsou však tyto důkazy k dispozici v podobě smlouvy o dodávce elektřiny. Mimoto je stanovena částečná vlastní spotřeba vyrobené elektřiny pro soukromé účely (k ekonomické činnosti při výrobě elektřiny viz rozsudek ze dne 20. června 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C-219/12, EU:C:2013:413).