Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 19. apríla 2018 [1]

Vec C-140/17

Szef Krajowej Administracji Skarbowej
proti
Gmina Ryjewo

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Odpočítanie dane zaplatenej na vstupe – Nadobudnutie investičného majetku – Priradenie investičného majetku, ak ešte nie je jasný ekonomický zámer jeho použitia – Pôvodné použitie na (verejnoprávnu) činnosť, ktorá neoprávňuje na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe – Neskoršie použitie na účely zdaniteľnej činnosti (zmena používania) – Dodatočné odpočítanie dane zaplatenej na vstupe prostredníctvom úpravy odpočítania dane zaplatenej na vstupe“

I. Úvod

1. V tomto konaní musí Súdny dvor rozhodnúť o tom, či sa zachová možnosť dodatočne odpočítať daň na vstupe aj v prípade, ak zdaniteľná osoba v čase nadobudnutia tovaru jednoznačne nepriradila tento tovar k svojmu podniku, pretože konkrétny spôsob budúceho použitia tohto tovaru nebolo ešte možné v tomto okamihu konkrétne predvídať. Uvedená otázka v tomto konaní vzniká [2] v súvislosti s obcou, ktorá bola v okamihu nadobudnutia zaregistrovaná aj ako zdaniteľná osoba a nadobudnutý tovar použila na zdaniteľné transakcie až o štyri roky neskôr (stále počas obdobia, keď možno vykonať opravu odpočítania dane zaplatenej na vstupe).

2. V opačnom časovom slede by nesporne existovalo právo obce na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe. Takéto odpočítanie dane zaplatenej na vstupe by sa len dodatočne upravilo prostredníctvom vyňatia tovaru z hospodárskej činnosti. Môže však zaťaženie zdaniteľnej osoby daňou z pridanej hodnoty závisieť od náhodnej časovej postupnosti, v ktorej sa použije investičný majetok?

3. Súdny dvor nepriznal fyzickej osobe, ktorá tovar nadobudla výlučne pre svoju súkromnú potrebu, právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe od okamihu vydania rozsudku vo veci Lennartz [3], a to ani v prípade, keď sa tento tovar neskôr použil na ekonomické účely. Medzičasom sa však zmenila právna úprava, a preto je potrebné objasniť, či možno túto judikatúru uplatňovať aj naďalej. Vzťahuje

1 Jazyk prednesu: nemčina.

2 Pokiaľ ide o podobné konanie, pozri uznesenie z 5. júna 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), a rozsudok z 2. júna 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335).

3 Rozsudok z 11. júla 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

sa prípadne aj na obec, ktorá bola v čase nadobudnutia zaregistrovaná ako zdaniteľná osoba a tovar jednoznačne nepriradila k svojej oblasti činnosti ako verejného orgánu? Je v tejto súvislosti podstatné, že obec sa považuje za nezdaniteľnú osobu len v prípade, ak sú splnené podmienky uvedené v článku 13 smernice o DPH?

II. Právny rámec

A. Právo Únie

4. Článok 13 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty[4] (ďalej len „smernica o DPH“) stanovuje, kedy sa subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, nepovažujú za zdaniteľné osoby:

„1. Štáty, regionálne a miestne orgány, ako aj iné subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, sa nepovažujú za zdaniteľné osoby vzhľadom na činnosti alebo transakcie, ktorých sa zúčastňujú ako orgány verejnej moci ani vtedy, keď v súvislosti s týmito činnosťami alebo transakciami vyberajú dávky, poplatky, príspevky alebo platby.

Keď však uskutočňujú takéto činnosti alebo transakcie, považujú sa za zdaniteľné osoby v súvislosti s týmito činnosťami alebo transakciami, ak by zaobchádzanie s nimi ako s nezdaniteľnými osobami viedlo k závažnému narušeniu hospodárskej súťaže.

Subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, sa v každom prípade považujú za zdaniteľné osoby v súvislosti s činnosťami uvedenými v prílohe I za predpokladu, že uvedené činnosti nevykonávajú v zanedbateľnom rozsahu. …“

5. Článok 167 smernice o DPH stanovuje:

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

6. Článok 168 smernice o DPH obsahuje túto právnu úpravu:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, 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; …“

7. Článok 184 smernice o DPH sa týka úpravy pôvodne odpočítateľnej dane:

„Pôvodne uplatnené odpočítanie dane sa upraví, ak je vyššie alebo nižšie ako odpočítanie, na ktorý mala zdaniteľná osoba právo.“

8. Článok 187 smernice o DPH upravuje obdobie, v ktorom možno vykonať úpravu:

„1. V prípade investičného majetku sa úprava odpočítanej dane rozloží na päť rokov vrátane roka, v ktorom bol majetok nadobudnutý alebo vytvorený.

4 Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

Členské štáty však môžu pre úpravu odpočítanej dane stanoviť päťročné obdobie pozostávajúce z celých 5 rokov, ktoré začína prvým použitím majetku.

V prípade nehnuteľného investičného majetku sa dĺžka obdobia slúžiaceho na výpočet úpravy odpočítanej dane môže predĺžiť až na dvadsať rokov.

2. Ročná úprava odpočítanej dane sa uskutočňuje len do výšky jednej pätiny DPH uplatnenej na investičný majetok alebo, keď sa obdobie na úpravu odpočítanej dane predĺžilo, do výšky zodpovedajúcej časti DPH uplatnenej na investičný majetok.

Úprava odpočítanej dane uvedená v prvom pododseku sa vykoná v závislosti od úprav týkajúcich sa zmien práva na odpočítanie dane, ku ktorým došlo v nasledujúcich rokoch, v porovnaní s právom na odpočítanie dane za rok, v ktorom bol majetok nadobudnutý, vytvorený alebo prípadne po prvýkrát použitý."

B. Poľské právo

9. Poľský zákon o dani z tovarov a služieb (ďalej len „zákon o DPH")[5] v článku 15 stanovuje, kto sa považuje za zdaniteľnú osobu:„1. Zdaniteľnými osobami sú všetky právnické osoby, organizačné jednotky bez právnej subjektivity a fyzické osoby, ktoré samostatne vykonávajú ekonomickú činnosť uvedenú v odseku 2 bez ohľadu na účel alebo výsledok tejto činnosti.

2. Za ekonomickú činnosť sa považuje každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažby nerastných surovín a poľnohospodárskych činností, ako aj činnosť osôb vykonávajúcich slobodné povolania. Ekonomickou činnosťou sú takisto činnosti spočívajúce v trvalom využívaní hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu. …

6. Za zdaniteľné osoby sa nepovažujú orgány verejnej moci a im podriadené úrady, pokiaľ plnia úlohy, ktoré sú upravené v osobitných právnych predpisoch a na ktorých plnenie boli zriadené, s výnimkou činností, ktoré sa vykonávajú na základe súkromnoprávnych zmlúv."

10. Článok 86 ods. 1 zákona o DPH znie:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií, má zdaniteľná osoba uvedená v článku 15 právo odpočítať daň zaplatenú na vstupe zo sumy splatnej dane s výhradou článku 114, článku 119 ods. 4, článku 120 ods. 17 a 19 a článku 124."

11. Článok 91 zákona o DPH zahŕňa ustanovenia o úprave odpočtu dane zaplatenej na vstupe:

„2. V prípade tovaru a služieb, ktoré zdaniteľná osoba na základe ustanovení o dani z príjmov zahrnie do hmotného majetku a nehmotných aktív a práv duševného vlastníctva podliehajúcich amortizácii, ako aj do pozemkov a vecných užívacích práv k štátnym a obecným pozemkom na dobu 99 rokov [prawo wieczyste]…, uskutoční zdaniteľná osoba úpravu uvedenú v prvom odseku v priebehu piatich nasledujúcich rokov, pri nehnuteľnostiach a vecných užívacích právach k štátnym a obecným pozemkom na dobu 99 rokov v priebehu desiatich rokov počítaných od roka, v ktorom sa odovzdali do užívania. …

7. Ustanovenia odsekov 1 až 6 platia obdobne v prípadoch, keď… zdaniteľná osoba… nebola oprávnená na odpočítanie celej dane zaplatenej na vstupe za ňou použité tovary alebo služby a následne sa zmenilo právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe za tento tovar alebo služby."

5 Ustawa o podatku od towarów i usług z 11. marca 2004 (konsolidované znenie, Dz. U. 2011, č. 177, položka 1054 v zmysle zmien a doplnení).

III. Spor vo veci samej

12. Spor, ktorý je predmetom konania pred vnútroštátnym súdom, sa týka predovšetkým otázky, či má obec Ryjewo (ďalej len „obec“) právo dodatočne si uplatniť právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe v pomernej časti zo svojich investičných výdavkov. Tento spor vyplynul zo skutočnosti, že obec si nechala postaviť miestny kultúrny dom a ten následne využívala v rámci výkonu verejnej moci. Investičné náklady zahŕňali aj DPH.

13. Obec síce bola v okamihu výstavby zaregistrovaná ako zdaniteľná osoba na účely DPH a podala príslušné daňové priznania. Právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe si najskôr neuplatnila, pretože kultúrny dom sa nepoužíval na účely zdaniteľných transakcií. V tejto súvislosti sa zároveň zriadenie kultúrneho domu výslovne nepriradilo k „podniku“ obce.

14. Štyri roky po dokončení kultúrneho domu sa spôsob používania zmenil v tom zmysle, že ho obec v súčasnosti využíva na zdaniteľné transakcie. Obec zastáva názor, že od okamihu, keď začala kultúrny dom prenajímať za protihodnotu, vzniklo jej právo odpočítať si pomernú časť dane zaplatenej na vstupe z faktúr dokladujúcich jej výdavky, ktoré vynaložila na stavbu, formou viacročnej úpravy dane podľa článku 91 ods. 7 a 7a v spojení s článkom 91 ods. 1 a 2 poľského zákona o DPH.

15. Daňový orgán naopak dospel k záveru, že obec nemá právo odpočítať si DPH z výdavkov na stavbu a prevádzku kultúrneho domu. Minister Finansów (Minister financií, Poľsko) zastával názor, že tovary a služby, ktoré obec nadobudla na investičné účely, t. j. na výstavbu kultúrneho domu, ktorý sa mal bezodplatne prenechať do užívania obecnému kultúrnemu centru, neboli nadobudnuté v rámci ekonomickej činnosti, a obec preto nekonala ako zdaniteľná osoba na účely DPH. Neskoršie použitie investičného majetku na účely ekonomickej činnosti neznamená, že obec v okamihu nadobudnutia konala ako zdaniteľná osoba.

16. Prvostupňový súd zastával odlišný názor. Skutkové okolnosti v konaní nevylučujú, že obec v okamihu nadobudnutia tovarov a služieb, ktoré si zaobstarala na investičné účely, mala v úmysle tieto tovary a služby neskôr využívať v rámci svojej ekonomickej činnosti. Zastával názor, že počiatočné používanie nadobudnutých tovarov a služieb zdaniteľnými osobami na nezdaniteľné účely, ktoré nepodliehali dani, nevedie k zániku jej práva na neskoršie odpočítanie dane zaplatenej na vstupe, ak sa zmení účel použitia týchto tovarov a služieb, pričom sa použijú na zdaniteľné účely.

17. Minister financií podal proti rozsudku Wojewódzki Sąd Administracyjny (Vojvodský správny súd, Poľsko) kasačný opravný prostriedok. V súčasnosti sa Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko), ktorý je príslušný pre konanie v tejto veci, rozhodol predložiť návrh na začatie prejudiciálneho konania.

IV. Konanie pred Súdnym dvorom

18. Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd) predložil Súdnemu dvoru tieto otázky:

„1. Je obec s ohľadom na články 167, 168 a 184 a nasl. smernice o DPH, ako aj s ohľadom na zásadu neutrality oprávnená (úpravou) odpočítať daň z investičných výdavkov zaplatenú na vstupe, keď

– vyrobený (nadobudnutý) investičný majetok sa najprv využíval na účely činnosti nepodliehajúcej dani (na plnenie verejných úloh obce v rámci právomoci, ktorá jej prináleží),

– ale spôsob využívania sa zmenil a obec ho teraz využíva aj na zdaniteľné transakcie?

2. Je z hľadiska odpovede na prvú otázku relevantné, že obec v čase, keď bol investičný majetok vyrobený, resp. nadobudnutý, výslovne nevyjadrila úmysel, že ho bude v budúcnosti používať na zdaniteľné transakcie?

3. Je z hľadiska odpovede na prvú otázku relevantné, že sa investičný majetok používa tak na zdaniteľné transakcie, ako aj na transakcie, ktoré nepodliehajú dani (na plnenie verejných úloh), a konkrétne investičné výdavky nie je možné objektívne priradiť k niektorej z vyššie uvedených transakcií?“

19. V konaní pred Súdnym dvorom predložili k prejudiciálnym otázkam svoje písomné pripomienky obec Ryjewo, Poľská republika a Európska komisia. Na pojednávaní 11. januára 2018 sa zúčastnila obec, Daňová správa Poľskej republiky, Poľská republika a Európska komisia.

V. Právne posúdenie

20. Otázky možno preskúmať spoločne: všetky majú za cieľ zistiť, či si obec môže ešte dodatočne uplatniť nárok na odpočítanie pomernej časti dane zaplatenej na vstupe, ak sa využívanie zriadeného kultúrneho domu zmenilo tak, že sa v súčasnosti používa na účely poskytovania zdaniteľných služieb.

A. Článok 168 smernice o DPH ako výraz zásady neutrality

21. Podľa znenia článku 168 písm. a) smernice o DPH má zdaniteľná osoba „pokiaľ ide o tovar[y]…, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií“, právo odpočítať DPH za tovar, ktorý mu bude dodaný inou zdaniteľnou osobou. Všetky tieto podmienky sú splnené.

22. V prípade odmietnutia odpočítania dane zaplatenej na vstupe však zdaniteľné použitie tovaru ostane aj naďalej zaťažené DPH. Takýto postup zjavne nie je v súlade s myšlienkou neutrality v práve DPH. Spoločný systém DPH v zmysle judikatúry Súdneho dvora zaručuje úplnú daňovú neutralitu všetkých ekonomických činností bez ohľadu na ich ciele alebo zisky dosiahnuté z týchto činností pod podmienkou, že samotné uvedené činnosti podliehajú DPH.[6] Podľa ustálenej judikatúry si teda zásada neutrality v práve DPH vyžaduje, aby bol podnik ako príjemca dane na účet štátu v zásade oslobodený od konečného zaťaženia DPH[7] v rozsahu, v akom samotná podnikateľská činnosť slúži na uskutočňovanie (v zásade) zdaniteľných transakcií.[8] O takýto prípad ide v prejednávanej veci.

23. Z judikatúry Súdneho dvora ďalej vyplýva, že zásada daňovej neutrality vlastná spoločnému systému DPH bráni tomu, aby zdanenie podnikateľských činností prinášalo so sebou pre zdaniteľnú osobu dvojité zdanenie.[9] Absencia oslobodenia od zaťaženia DPH spojenej s nadobudnutím tovaru a súbežné zdanenie dosiahnutých súvisiacich príjmov vedie v konečnom dôsledku k dvojitému zdaneniu. Aj táto skutočnosť odôvodňuje, aby sa v tejto situácii umožnilo dodatočné odpočítanie dane zaplatenej na vstupe.

24. Vzhľadom na medzičasom prijatú zmenu právnej úpravy nebráni doterajšia judikatúra Súdneho dvora v oblasti dodatočného odpočítania dane zaplatenej na vstupe nevyhnutne takémuto záveru, ktorý zodpovedá zásade neutrality.

6 Rozsudky z 28. februára 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, bod 38); z 13. marca 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, bod 41); z 3. marca 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, bod 25 a tam citovaná judikatúra), a zo 14. februára 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, bod 19).

7 Rozsudky z 13. marca 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 25), a z 1. apríla 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, bod 39).

8 Pozri rozsudky z 13. marca 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, bod 41); z 15. decembra 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, bod 51); z 21. apríla 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, bod 57), a moje návrhy vo veci Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, bod 42).

9 Rozsudok z 2. júla 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, bod 40), pozri v tomto zmysle tiež rozsudky z 22. marca 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, bod 42), ako aj z 23. apríla 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, bod 46).

B. Článok 167 smernice o DPH ako výnimka zo zásady neutrality?

1. Doterajšia judikatúra k článku 20 šiestej smernice

25. Súdny dvor počas obdobia platnosti a účinnosti článku 20 ods. 2 šiestej smernice 77/388/EHS [10] konštatoval, že osoba, ktorá nadobudne majetok na súkromné účely a neskôr ho používa na účely ekonomickej činnosti, nemá právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe. [11] Takúto nie celkom jednoznačnú judikatúru [12] rozšíril Súdny dvor výslovne aj na subjekty verejnej moci. [13]

26. Súdny dvor však v ustálenej judikatúre zároveň zdôrazňuje, že osoba, ktorá nadobudne tovary na účely výkonu svojej ekonomickej činnosti podľa článku 9, sa považuje za zdaniteľnú osobu aj vtedy, ak tieto tovary nepoužije okamžite na účely tejto ekonomickej činnosti. [14] Doba 23 mesiacov, počas ktorej sa tovar používal na súkromné účely, sama osebe nevylučuje možnosť, aby sa daň zaplatená na vstupe odpočítala v celom rozsahu. [15] V oboch prípadoch však dotknutá osoba oznámila svoj úmysel využívať tovar na ekonomické účely („rozhodnutie o priradení“) už v okamihu nadobudnutia.

27. Existujú však aj rozsudky, v ktorých sa odmietlo právo na dodatočné odpočítanie dane zaplatenej na vstupe. [16] Tieto rozsudky sa však týkali právnej úpravy podľa šiestej smernice 77/388/EHS, ktorá sa uplatňovala pred nadobudnutím platnosti a účinnosti smernice o DPH. V príslušnom článku 20 ods. 2 šiestej smernice 77/388/EHS táto smernica skutočne stanovovala, že úprava odpočítania dane zaplatenej na vstupe sa týka roku, „kedy bol tovar zakúpený alebo vyrobený“. V tomto ohľade je pochopiteľný postup Súdneho dvora, ktorý sa na rozdiel od odchylného názoru generálneho advokáta Jacobsa [17] domnieval, že v takýchto prípadoch neprichádza dodatočné odpočítanie dane zaplatenej na vstupe podľa článku 20 šiestej smernice 77/388/EHS do úvahy. [18]

2. Okamih vzniku práva na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe

28. Citovaná judikatúra Súdneho dvora vychádza z článku 167 smernice o DPH. Podľa článku 167 smernice o DPH vzniká právo odpočítať daň vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná. [19] Podľa judikatúry Súdneho dvora preto existencia práva na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe závisí nevyhnutne od toho, v akom postavení jednotlivec v tomto okamihu koná. [20] Daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná, vzniká v okamihu dodania tovaru (článok 63 smernice o DPH), a teda nadobudnutie tovaru je rozhodujúce.

10 Šiesta smernica Rady zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23). Tento článok stanovoval: „Táto úprava sa má vykonať na základe odchýliek v odpočtoch dane za jednotlivé roky v porovnaní k roku, kedy bol tovar zakúpený alebo vyrobený.“

11 Rozsudky z 19. júla 2012, X (C-334/10, EU:C:2012:473, bod 17); z 23. apríla 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, bod 44); zo 6. mája 1992, de Jong (C-20/91, EU:C:1992:192, bod 17), a z 11. júla 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, body 8, 9 a 17).

12 V súvislosti s podrobnou kritikou možno poukázať na STADIE, H.: In: Rau/Dürrwächter, UStG, § 15, poznámka 1860 a nasl. (170. vyd. –január 2017).

13 Rozsudok z 2. júna 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335, body 39 a 40).

14 Rozsudky z 19. júla 2012, X (C-334/10, EU:C:2012:473, bod 31); z 22. marca 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, body 44 a 52), a z 11. júla 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, bod 14).

15 Rozsudok z 19. júla 2012, X (C-334/10, EU:C:2012:473, bod 27).

16 Rozsudky z 2. júna 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335), a z 11. júla 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

17 Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs vo veci Charles a Charles-Tijmens (C-434/03, EU:C:2005:48, body 89 a 90).

18 Rozsudok z 23. apríla 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, bod 44).

19 Pozri aj rozsudok z 11. júla 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

20 V tomto zmysle výslovne rozsudky z 28. februára 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, bod 35); z 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, bod 38), a z 11. júla 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, body 8 a 9).

29. Právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe naopak nevzniká, ak zdaniteľná osoba nevyužíva tovar na účely svojej ekonomickej činnosti v zmysle článku 9 smernice o DPH, ale na „svoju súkromnú spotrebu“ [21]. Zo spoločného výkladu článku 167 v spojení s článkom 9 smernice o DPH vyplýva, že osoba, ktorá sa až neskôr stane zdaniteľnou osobou a „súkromne“ nadobudnutý tovar využije až neskôr na zdaniteľné transakcie podľa článku 9 smernice o DPH, si môže podľa názoru Súdneho dvora dodatočne uplatniť právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe.

30. Na rozdiel od toho, ak takáto osoba nadobudne tovar v postavení zdaniteľnej osoby, môže si odpočet dane zaplatenej na vstupe uplatniť už v okamihu nadobudnutia, a to dokonca v celom rozsahu. Za zdaniteľnú osobu sa podľa judikatúry Súdneho dvora považuje ten, kto má investičné výdavky s cieľom vykonávať ekonomickú činnosť v zmysle uvedeného článku 9, ktorý potvrdzujú objektívne skutočnosti. [22]

31. Nie je dokonca relevantné, že sa tovar neskôr využíva na transakcie, s ktorými sa spája právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe iba v malom rozsahu. Na tieto okolnosti sa prihliada až neskôr, a to v súlade s článkom 184 a nasl. alebo s článkami 16 a 26 smernice o DPH, ktoré upravujú pôvodný (príliš vysoký) odpočet dane zaplatenej na vstupe. [23] Najmä v prípade budúceho využívania tovaru, ktorý bol nadobudnutý bez zaťaženia DPH na iné ako podnikateľské účely, sa uplatnia takzvané vylučujúce skutkové podstaty (články 16 a 26 smernice o DPH). Tieto skutkové podstaty sa spájajú s dodatočným zdanením takéhoto použitia na účely, ktoré nesúvisia s podnikaním.

3. Chýbajúca jednoznačná právna úprava vkladov

32. V smernici o DPH však chýba výslovná právna úprava opačnej situácie, ktorá sa týka takzvaného vkladu, t. j. keď sa „súkromne nadobudnutý“ tovar až neskôr použije na účely ekonomickej činnosti.

33. Z uvedeného vyplýva napätý vzťah so základnou zásadou neutrality (pozri bod 22 vyššie), na ktorý už poukázal generálny advokát Jacobs [24]. S časovou postupnosťou ekonomického použitia tovaru sa spájajú rôzne právne následky, najmä ak sa doba ekonomického používania a príslušná splatná DPH zhodujú. Z článku 184 a nasl. smernice o DPH naopak vyplýva, že v prípade zmeny nezdaniteľnej činnosti na zdaniteľnú činnosť nie je podstatná časová postupnosť, v ktorej sa nadobudnutý tovar používa.

34. Takéto rozdielne zaobchádzanie s podnikmi, ktoré vykonávajú zhodné zdaniteľné transakcie, a to bez ohľadu na časovú postupnosť, možno aj s ohľadom na článok 20 Charty len ťažko odôvodniť. [25]

4. Zohľadnenie zmeny znenia smernice o DPH

35. Podľa mojich vedomostí sa Súdny dvor doposiaľ ešte jednoznačne nevyjadril k otázke dodatočného odpočítania dane zaplatenej na vstupe v prípade „vkladu“ tovaru, ktorý nenadobudla zdaniteľná osoba, z hľadiska nového znenia článku 187 ods. 2 druhého pododseku smernice o DPH.

21 V tomto zmysle výslovne rozsudok z 11. júla 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, bod 9).

22 V tomto zmysle výslovne rozsudky z 29. novembra 2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, bod 27); z 8. júna 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, bod 34), a z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i. (C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145, bod 47), v tejto súvislosti pozri moje návrhy vo veci X (C-334/10, EU:C:2012:108, bod 81).

23 V tomto zmysle napokon aj rozsudky z 29. novembra 2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, bod 28), a z 8. júna 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, bod 35).

24 Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs vo veci Charles a Charles-Tijmens (C-434/03, EU:C:2005:48, bod 75 a nasl.).

25 Pozri rozsudok z 28. februára 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, bod 44). V tejto veci Súdny dvor výslovne rozhodol, že zásade daňovej neutrality odporujú neodôvodnené rozdiely medzi podnikmi, ktoré majú rovnaké postavenie a vykonávajú rovnakú činnosť z hľadiska daňového zaobchádzania s rovnakými investičnými činnosťami.

36. Zmenené znenie [26] článku 187 ods. 2 druhého pododseku smernice o DPH totiž nevychádza výlučne z okamihu nadobudnutia alebo vytvorenia, ale v súčasnosti prihliada aj na okamih prvého použitia od nadobudnutia („alebo prípadne po prvýkrát použitý“). Takéto znenie podľa môjho názoru zahŕňa najmä situácie, keď zdaniteľná osoba ešte nepriradila tovar k svojej ekonomickej činnosti, a teda si ešte v čase nadobudnutia nemohla uplatniť právo (spravidla v celom rozsahu a ihneď) na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe.

37. V takomto prípade sa podľa znenia smernice ako základ pre neskoršie úpravy odpočítania dane uplatní okamih prvého použitia, čo si nevyhnutne vyžaduje (dodatočné) odpočítanie dane zaplatenej na vstupe v okamihu použitia. Ak by totiž nadobúdateľ už v okamihu nadobudnutia mal príslušný zámer použiť daný tovar, existovalo by právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe od samotného začiatku a otázka o dodatočnom odpočítaní dane zaplatenej na vstupe prostredníctvom úpravy by nevznikla. Smernica o DPH teda v súčasnosti výslovne vychádza z možnosti dodatočného priradenia už nadobudnutého tovaru a neskoršieho ekonomického použitia.

38. Súdny dvor v tejto súvislosti s ohľadom na novú právnu úpravu v prípade obce, ktorá podobne ako v prejednávanej veci využívala športovú halu najskôr na verejnoprávne účely a až neskôr na účely zdaniteľných transakcií, nenamietal proti dodatočnému pomernému odpočítaniu dane zaplatenej na vstupe. [27]

39. Vzhľadom na pôvodne plánované použitie na iné ako ekonomické účely nevzniká okamžite právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe. Ak sa dodatočne zmení spôsob používania v rámci obdobia, počas ktorého možno vykonať úpravu dane zaplatenej na vstupe, možno v súlade so znením článku 184 a nasl. smernice o DPH vykonať *ex nunc* a za príslušný rok podrobnú dodatočnú úpravu odpočtu dane zaplatenej na vstupe v príslušnej výške od okamihu, keď sa zmenil spôsob používania. Ak sa následne opäť zmení rozsah ekonomického použitia, možno opäť vykonať príslušnú úpravu v súlade s článkom 184 a nasl. smernice o DPH.

40. Takáto dodatočná úprava chýbajúceho odpočítania dane zaplatenej na vstupe zodpovedá aj zmyslu a účelu článku 184 a nasl. smernice o DPH. Ako už totiž konštatoval aj Súdny dvor, systém úpravy odpočítania dane (články 184 a 185 smernice o DPH) je podstatným prvkom systému zavedeného smernicou o DPH, keďže má zabezpečiť presnosť odpočtov a tým aj neutralitu daňového zaťaženia. [28] Iba takáto dodatočná úprava sa spája s oslobodením zdaniteľnej osoby od zaťaženia DPH súvisiaceho s nadobudnutím tovaru, ktoré zodpovedá zásade neutrality.

41. Takáto úprava navyše predchádza rozdielnemu zaobchádzaniu so zdaniteľnými osobami v závislosti od časovej postupnosti, v akej sa tovar používa na ekonomické a neekonomické účely. Aj článok 20 Charty podporuje tento výklad. Takýmto spôsobom sa napokon zabráni na jednej strane priznaniu neoprávnenej výhody a na druhej strane neodôvodnenému znevýhodneniu zdaniteľnej osoby.

42. Jednak s ohľadom na zdaniteľné príjmy a jednak s ohľadom na oslobodenie ekonomického použitia tovaru sa dodatočná zmena odpočítania dane zaplatenej na vstupe v súlade s článkom 184 a nasl. smernice o DPH považuje za presnejší spôsob v porovnaní s úplným odpočítaním dane zaplatenej zo základu podľa zamýšľaného (čiastočného) ekonomického použitia. Tak totiž nedochádza k pochybnému predfinancovaniu podnikov [29] prostredníctvom odpočítania dane zaplatenej na vstupe

26 Článok 20 ods. 2 šiestej smernice 77/388/EHS stanovoval iba to, že ročná úprava dane sa vykoná v roku „kedy bol tovar zakúpený alebo vyrobený“.

27 Uznesenie z 5. júna 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, bod 19 a nasl.).

28 Uznesenie z 5. júna 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, bod 24).

29 Takýto účinok nastáva, pretože úprava v súlade s článkom 184 a nasl. a tiež článkom 26 ods. 1 písm. a) smernice o DPH sa vykoná iba pomerne za kalendárny rok, a teda podnikateľ v konečnom dôsledku poskytuje počas tohto obdobia v súvislosti s DPH bezúročnú pôžičku.

len na základe (zamýšľaného) minimálneho ekonomického používania a s tým súvisiaceho úplného priradenia tovaru. Normotvorca Únie nevyňal bezdôvodne v čo možno najväčšom rozsahu na základe článku 168a smernice o DPH takéto modely financovania pozemkov, ktoré sa v prevažnej miere využívali na účely bývania.

C. Subsidiárne: kritériá pri konaní ako zdaniteľná osoba

43. V prípade, ak by sa Súdny dvor nepriklonil k môjmu výkladu článku 184 a nasl. (najmä článku 187 ods. 2 druhého pododseku) smernice o DPH, otázka, o ktorej treba v tejto veci rozhodnúť znie takto: Ako sa má posúdiť, či obec nadobúda plnenie zaťažené DPH ako zdaniteľná osoba, alebo ako nezdaniteľná osoba, ak výslovne neoznámi príslušné rozhodnutie v okamihu nadobudnutia?

44. Otázka, či zdaniteľná osoba nadobudla majetok pri výkone svojej činnosti, t. j. na účely svojej ekonomickej činnosti v zmysle článku 9 smernice o DPH, je skutkovou otázkou, ktorú treba posúdiť s prihliadnutím na všetky informácie dostupné v prejednávanej veci, medzi ktorými sa nachádza povaha predmetného majetku a čas, ktorý uplynul medzi jeho nadobudnutím a použitím na ekonomické účely zdaniteľnej osoby [30].

1. Rozhodnutie o priradení napriek chýbajúcemu úmyslu?

45. Súdny dvor pre možnosť vykonať okamžité a úplné odpočítanie dane zaplatenej na vstupe vyžaduje úmysel samostatne vykonávať s investičným majetkom ekonomickú činnosť v zmysle článku 9 smernice o DPH, ktorý možno odôvodniť objektívnymi skutočnosťami. [31]

46. V prejednávanom prípade obec v okamihu nadobudnutia ešte nevedela, či a v akom rozsahu použije kultúrny dom aj na ekonomické účely. Takýto úmysel preto nemohla oznámiť. V tomto ohľade by sa od zdaniteľnej osoby požadovalo nemožné. V každom prípade by prípadne existovala pohnútka dosiahnuť priradenie týchto tovarov k podniku prostredníctvom preventívnych „oznámení o úmysle“.

47. Tejto dileme sa Súdny dvor vyhol vo veci Gmina Międzyzdroje, [32] v ktorej sa uplatnil článok 187 ods. 2 druhý pododsek smernice o DPH. V tejto veci, ako správne podotýka Poľská republika, síce obci nepriznáva výslovne právo na dodatočný pomerný odpočet dane zaplatenej na vstupe z investícií do športovej haly, ktorá sa na účel zdaniteľného prenájmu začala využívať až dlhší čas po nadobudnutí. V tomto konaní Súdny dvor nevychádzal z rozhodnutia o priradení v okamihu nadobudnutia. Naopak, konštatoval, že právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe súvisí s výberom dane na nasledujúcom stupni. [33]

2. Priradenie podľa článku 13 smernice o DPH?

48. Ak však nemožno vychádzať z existencie úmyslu v okamihu nadobudnutia, vyžaduje sa iné kritérium. V tejto súvislosti by bolo možné primerane zohľadniť článok 13 smernice o DPH, nepochybne ak ide o subjekty verejného práva. Z tohto ustanovenia vychádza v zásade argumentácia obce a aj Komisia prejavila na pojednávaní určité sympatie s takýmto riešením.

30 Rozsudok zo 16. februára 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, bod 58), pozri v tomto zmysle tiež rozsudky z 8. marca 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, bod 29), a z 11. júla 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, bod 21).

31 Ako výslovne vyplýva z rozsudkov z 8. júna 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, bod 34), a z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i. (C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145, bod 47), v tejto súvislosti pozri aj moje návrhy vo veci X (C-334/10, EU:C:2012:108, bod 81).

32 Uznesenie z 5. júna 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750).

33 Uznesenie z 5. júna 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, bod 19), v tomto zmysle pozri tiež rozsudok z 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, bod 24).

49. Článok 13 smernice o DPH vychádza z predpokladu, že subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, sa nepovažujú za zdaniteľné osoby, ak uskutočňujú činnosti alebo transakcie, ktoré vykonávajú v rámci výkonu verejnej moci. Za takéto činnosti sa považujú tie, ktoré tieto subjekty vykonávajú v rámci právneho režimu, ktorý sa na nich vzťahuje. Za takéto činnosti sa naopak nepovažujú tie, ktoré sa uskutočňujú za rovnakých právnych podmienok ako v prípade súkromných ekonomických subjektov. [34]

50. Následne by bolo podstatné, či obec v okamihu nadobudnutia konala v rámci výkonu svojej verejnej moci. Takýto postup by bolo možné predpokladať len výnimočne (napr. v prípade vyvlastnenia). Obvyklé dodanie spotrebného tovaru sa uskutočňuje len zriedka v rámci výkonu verejnej moci. Obec by teda pri nadobúdaní konala väčšinou ako zdaniteľná osoba.

51. Mňa však argumentácia založená na článku 13 smernice o DPH nepresvedčila. Už zo znenia tohto článku vyplýva, že subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, sa vzhľadom na uskutočnené transakcie za určitých okolností nepovažujú za zdaniteľné osoby. Právna úprava sa teda výslovne vzťahuje na výstupnú stranu (t. j. poskytnutie plnení) a nie na vstupnú stranu (t. j. príjem plnení). Jasnejšie tento záver vyplýva z článku 13 ods. 1 druhého a tretieho pododseku smernice o DPH. V tejto súvislosti sa vychádza z narušenia hospodárskej súťaže (druhý pododsek) a z nezanedbateľného rozsahu činností (tretí pododsek). Ani jedno z týchto ustanovení nemožno uplatniť na vstupnú stranu v okamihu nadobudnutia.

52. Zmysel a účel článku 13 smernice o DPH spočíva v zvýhodnení niektorých činností subjektov, ktoré sa spravujú verejným právom, [35] v prípade, ak tieto subjekty plnia úlohy verejnej moci, a z dôvodu, že dané subjekty plnia uvedené úlohy. Ak však takýto postup vedie k závažnejšiemu narušeniu hospodárskej súťaže, uplatní sa v súlade s článkom 13 ods. 1 druhým pododsekom smernice o DPH v zásade povinnosť zaplatiť daň z takýchto ekonomických činností, a to aj vtedy, ak sa uskutočňujú v rámci výkonu verejnej moci. V tomto rozsahu zvýhodnenie opäť zaniká.

53. V prejednávanej veci by prenesenie článku 13 smernice o DPH na nadobudnutie síce obci pomohlo. Ak však obec nadobudne tovar v rámci výkonu verejnej moci, mohol by ju takýto postup za určitých okolností znevýhodňovať. V takomto prípade by sa totiž muselo odpočítanie dane zaplatenej na vstupe vylúčiť aj vtedy, ak obec používa tovar nadobudnutý pri výkone verejnej moci na účely ekonomickej činnosti. Z hľadiska odpočítania dane zaplatenej na vstupe je však v súlade s článkom 168 smernice o DPH rozhodujúce, či sa nadobudnutie zaťažilo daňou zo zisku a či sa tovar využíva na zdaniteľné transakcie. Ako vyplýva z článku 14 ods. 2 písm. a) smernice o DPH, môže ísť o zdaniteľné plnenie aj vtedy, ak dodávateľ prevedie vlastníctvo k tovaru za náhradu, a to na základe príkazu vydaného orgánom verejnej moci alebo v jeho mene, alebo na základe zákona (a teda na základe povinnosti stanovenej verejnou mocou).

54. Článok 13 smernice o DPH sa z celkového hľadiska nevyjadruje k otázke, či subjekt, ktorý sa spravuje verejným právom, koná v okamihu nadobudnutia tovaru ako zdaniteľná osoba, alebo ako nezdaniteľná osoba, ale upravuje iba to, či sa má pri dodaní tovaru alebo poskytnutí služieb považovať za zdaniteľnú osobu.

34 Rozsudok z 29. októbra 2015, Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, bod 70), v tomto zmysle pozri tiež rozsudok zo 14. decembra 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, body 17 a 22).

35 Súdny dvor v tomto ohľade často hovorí o *oslobodení od dane*, rozsudky z 13. decembra 2007, Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, bod 41); z 12. septembra 2000, Komisia/Spojené kráľovstvo (C-359/97, EU:C:2000:426, bod 55), a z 26. marca 1987, Komisia/Holandsko (235/85, EU:C:1987:161, body 20 a 21), ktoré sa má vykladať reštriktívne.

3. Domnienka priradenia, ak ide o zdaniteľnú osobu, ktorá tovar neskôr skutočne využíva na zdaniteľné transakcie

55. Ak sa Súdny dvor prikláňa aspoň k môjmu názoru, že na rozdiel od zdanenia úžitkov vyvoláva z hľadiska zásady neutrality a zásady rovnakého zaobchádzania chýbajúca právna úprava vkladov ťažkosti, mal by túto skutočnosť zohľadniť aspoň prostredníctvom veľkorysého posúdenia nadobudnutia „ako zdaniteľná osoba“.

56. V doposiaľ posudzovaných prípadoch, ktoré viedli k odmietnutiu možnosti dodatočného odpočítania dane zaplatenej na vstupe, konal nadobúdateľ tovaru v okamihu nadobudnutia ako nezdaniteľná osoba (napríklad vo veci Waterschap [36]) alebo tovar výslovne vložil do svojho podniku až dodatočne (napríklad vo veci Lennartz [37]), a teda sám predpokladal, že tento tovar nadobudol pôvodne na súkromné účely. Od uvedeného treba odlíšiť skutkové okolnosti v prejednávanej veci, keďže nadobúdateľ je zdaniteľnou osobou, ktorá ešte neprijala výslovné rozhodnutie.

57. Ak však ide o zdaniteľnú osobu, ktorá nadobúda tovar, ktorý môže s ohľadom na povahu tohto tovaru používať aj na ekonomické účely, a ktorá nemôže vylúčiť, že počas obdobia podľa článku 187 smernice o DPH tento tovar niekedy použije na zdaniteľné transakcie, možno predpokladať, že tento tovar si v okamihu nadobudnutia zadovážila ako zdaniteľná osoba s úmyslom prípadne ho neskôr použiť na ekonomické účely. Uvedené platí v každom prípade vtedy, ak tento tovar výslovne nepriradila k oblasti svojej neekonomickej činnosti, a teda ho nevyňala z pôsobnosti práva DPH. [38]

58. Zmenené znenie článku 187 ods. 2 druhého pododseku smernice o DPH odchylne od šiestej smernice 77/388/EHS (v tejto súvislosti pozri podrobnejšie body 36 a 37 vyššie) taktiež podporuje toto riešenie, keďže v súčasnosti vychádza aj z prvého použitia od nadobudnutia („alebo prípadne po prvýkrát použitý“).

59. Z uvedeného vyplýva, že s ohľadom na znenie článku 187 ods. 2 druhého pododseku smernice o DPH môže vzniknúť právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe v okamihu nadobudnutia aj na základe výlučne potenciálneho úmyslu použitia, ak sa takýto úmysel neskôr potvrdí. S ohľadom na pôvodný konkrétny zámer, ktorý sa netýkal používania na ekonomické účely, existuje však toto právo iba hypoteticky (a teda iba vo výške 0 eur). Ak sa dodatočne zmení používanie v rámci obdobia, keď možno vykonať úpravu odpočítania dane zaplatenej na vstupe, články 184 a 185 smernice o DPH umožňujú vykonať presnú dodatočnú úpravu odpočtu dane zaplatenej na vstupe *ex nunc* a za kalendárny rok v príslušnej výške.

60. Domnienka takéhoto prípadného úmyslu budúceho používania teda zdaniteľnej osobe neumožňuje ihneď odpočítať daň zaplatenú na vstupe, ale priznáva jej len možnosť, aby si neskôr odpočítala pomernú časť dane zaplatenej na vstupe, ak sa tovar v rámci obdobia, keď možno vykonať úpravu odpočítania dane, ešte použije na zdaniteľné účely. Aj takýmto spôsobom sa zabráni na jednej strane neoprávnenému zvýhodneniu a na druhej strane neoprávnenému znevýhodneniu zdaniteľnej osoby.

36 Rozsudok z 2. júna 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335).

37 Rozsudok z 11. júla 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

38 Uvedené je podľa názoru Súdneho dvora dôsledkom nadobudnutia nezdaniteľnou osobou – pozri napríklad rozsudok z 15. septembra 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687, bod 33).

VI. Návrhy

61. Súdnemu dvoru preto navrhujem, aby na otázky, ktoré predložil Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko), odpovedal takto:

Obec má v súlade s článkami 167, 168, 184, 185 a článkom 187 ods. 2 druhým pododsekom smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ako aj v súlade so zásadou neutrality právo odpočítať daň zaplatenú na vstupe prostredníctvom úpravy odpočítania dane zaplatenej na vstupe v súvislosti s jej investičnými výdavkami, ak pomocou nich uskutočňuje zdaniteľné transakcie. Uvedené platí aj vtedy, ak sa vyrobený alebo nadobudnutý investičný majetok najskôr používal na účely činností, ktoré nepodliehajú dani, ale spôsob používania investičného majetku sa počas obdobia uvedeného v článku 187 smernice o DPH zmenil a obec ho v súčasnosti využíva na zdaniteľné transakcie.

Nie je pritom podstatné, či sa už v okamihu výroby alebo nadobudnutia prejavil zámer používať tento tovar na zdaniteľné transakcie.

Na účely odpovede na prvú otázku nie je tiež podstatné, že investičný majetok sa bude používať jednak na zdaniteľné a jednak na nezdaniteľné transakcie a že nie je možné objektívne priradiť konkrétne investičné výdavky k jednej skupine transakcií. Uvedené sa týka len otázky rozdelenia výšky odpočítanej dane zaplatenej na vstupe, nie však práva odpočítať daň zaplatenú na vstupe ako takého.