Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (ôsma komora)

zo 14. októbra 2021 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 167, článok 168 písm. a), článok 250 a článok 252 – Odpočítanie dane zaplatenej na vstupe – Nehnuteľný majetok – Kancelária – Fotovoltické zariadenie – Rozhodnutie o zaradení zakladajúce právo na odpočítanie dane – Oznámenie rozhodnutia o zaradení – Prekluzívna lehota na uplatnenie práva na odpočítanie dane – Domnienka o zaradení majetku do súkromného majetku zdaniteľnej osoby v prípade neoznámenia rozhodnutia o zaradení – Zásada neutrality – Zásada právnej istoty – Zásady ekvivalencie a efektivity“

V spojených veciach C-45/20 a C-46/20,

ktorých predmetom sú dva návrhy na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podané rozhodnutiami Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) z 18. septembra 2019 a doručené Súdnemu dvoru 29. januára 2020, ktoré súvisia s konaniami:

E

proti

Finanzamt N (C-45/20),

a

Z

proti

Finanzamt G (C-46/20),

SÚDNY DVOR (ôsma komora),

v zložení: predsedníčka druhej komory A. Prechal (spravodajkyňa), vykonávajúca funkciu predsedu ôsmej komory, a sudcovia J. Passer a N. Wahl,

generálny advokát: E. Tančev,

tajomník: A. Calot Escobar,

* Jazyk konania: nemčina.

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– E, v zastúpení: H. Weiss, Rechtsanwalt,

– Finanzamt N, v zastúpení: B. Krimmel, splnomocnená zástupkyňa,

– nemecká vláda, v zastúpení: J. Möller, S. Eisenberg a S. Heimerl, splnomocnení zástupcovia,

– Európska komisia, v zastúpení: J. Jokubauskaitė a R. Pethke, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 20. mája 2021,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrhy na začatie prejudiciálneho konania sa týkajú výkladu článku 167 a článku 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej smernicou Rady 2009/162/EÚ z 22. decembra 2009 (Ú. v. EÚ L 10, 2010, s. 14) (ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tieto návrhy boli podané v rámci dvoch sporov, a to po prvé vo veci C-45/20 medzi E a Finanzamt N (Daňový úrad N, Nemecko) a po druhé vo veci C-46/20 medzi Z a Finanzamt G (Daňový úrad G, Nemecko), v ktorých daňové úrady odmietli odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH), ktoré si uplatnili E a Z, a to z dôvodu, že nebolo prijaté rozhodnutie o zaradení identifikovateľné daňovým úradom pred uplynutím zákonnej lehoty na podanie ročného daňového priznania k dani z obratu.

Právny rámec

Právo Únie

3 Podľa článku 2 ods. 1 smernice o DPH:

„DPH podliehajú tieto transakcie [plnenia – *neoficiálny preklad*]:

a) dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;

…

c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;

…“

4 Článok 9 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

„‚Zdaniteľná osoba' je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

‚Ekonomická činnosť' je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolaní. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe."

5 Článok 63 uvedenej smernice stanovuje:

„Zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby."

6 Podľa článku 167 tej istej smernice „právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná".

7 Článok 168 smernice o DPH stanovuje:

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

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

…"

8 Článok 168a tejto smernice stanovuje:

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

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

2. Členské štáty môžu uplatňovať odsek 1 aj vo vzťahu k DPH z výdavkov súvisiacich s iným tovarom, ktorý je súčasťou majetku podniku, podľa svojich kritérií."

9 Článok 179 prvý odsek uvedenej smernice znie:

„Zdaniteľná osoba vykoná odpočítanie dane tak, že z celkovej výšky dane splatnej za príslušné zdaňovacie obdobie odpočíta celkovú výšku DPH za to isté zdaňovacie obdobie, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo a ktoré sa vykonáva podľa článku 178."

10 Podľa článkov 180 a 182 tej istej smernice môžu členské štáty povoliť zdaniteľnej osobe odpočítanie dane, ktoré nebolo uskutočnené v súlade s článkami 178 a 179 tejto smernice. V tomto prípade určia podmienky a spôsoby tohto odpočítania.

11 Článok 250 ods. 1 smernice o DPH stanovuje:

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

12 Článok 252 tejto smernice stanovuje:

„1. Daňové priznanie k DPH sa musí podať v lehote, ktorú určia členské štáty. Táto lehota nesmie prekročiť dva mesiace od uplynutia každého zdaňovacieho obdobia.

2. Každý členský štát určí zdaňovacie obdobie v trvaní jedného, dvoch alebo troch mesiacov.

Členské štáty však môžu určiť rôzne zdaňovacie obdobia za predpokladu, že nepresiahnu jeden rok.“

13 Článok 261 ods. 1 uvedenej smernice znie:

„Členské štáty môžu požadovať, aby zdaniteľná osoba podala daňové priznanie zahŕňajúce všetky údaje uvedené v článkoch 250 a 251 za všetky transakcie [plnenia – *neoficiálny preklad*] uskutočnené v prechádzajúcom roku. Toto daňové priznanie obsahuje všetky informácie potrebné na prípadné úpravy.“

14 Podľa článku 273 tej istej smernice:

„Členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými [rovnakého posudzovania plnení uskutočňovaných – *neoficiálny preklad*] na vnútroštátnej úrovni a s transakciami [plneniami – *neoficiálny preklad*] uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.

Možnosť ustanovená v prvom pododseku sa nesmie použiť na uloženie ďalších povinností fakturácie ako tých, ktoré sú stanovené v kapitole 3.“

Nemecké právo

15 § 15 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) z 21. februára 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386), v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej (ďalej len „UStG“), nazvaný „Odpočítanie dane zaplatenej na vstupe“, znie:

„(1) Podnikateľ môže odpočítať tieto dane zaplatené na vstupe:

1. zo zákona splatnú daň za dodanie a iné plnenia, ktoré na jeho podnikateľské účely uskutočnil iný podnikateľ. …

…

Dodanie, dovoz alebo nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva, ktorý podnikateľ používa na podnikateľské účely v rozsahu menšom než 10 %, sa nepovažuje za uskutočnené na účely jeho podnikateľskej činnosti.

…

(1 b) Ak podnikateľ používa nehnuteľný majetok na účely výkonu svojej podnikateľskej činnosti a súčasne na iné účely než na podnikateľské účely alebo na súkromné účely, daň z dodaní, dovozu alebo nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva, ako aj zo všetkých ostatných plnení súvisiacich s týmto nehnuteľným majetkom, nie je odpočítateľná, pokiaľ sa neviaže na užívanie uvedeného nehnuteľného majetku na podnikateľské účely. …“

16 § 18 tohto zákona s názvom „Výber dane“ v odseku 3 stanovuje:

„Podnikateľ je povinný podať… za kalendárny rok alebo prípadne za kratšie zdaňovacie obdobie daňové priznanie, v ktorom sám vypočíta v súlade s § 16 ods. 1 až 4 a § 17 daň, ktorá sa má zaplatiť, alebo prebytok, ktorý mu vznikne (daňové priznanie). …“

17 § 149, nazvaný „Podávanie daňových priznaní“, Abgabenordnung (daňový poriadok, BGBl. 2002 I, s. 3866), v znení uplatniteľnom na spory vo veci samej (ďalej len „AO“), stanovuje:

„(1) Daňové zákony určia osoby povinné podať daňové priznanie. …

(2) Ak daňové zákony nestanovujú inak, sa daňové priznania vzťahujúce sa na kalendárny rok alebo na zákonom stanovenú dobu musia odovzdať najneskôr do piatich nasledujúcich mesiacov. …“

Spory vo veciach samých a prejudiciálne otázky

18 Skutkové okolnosti vo veci C-45/20 možno zhrnúť takto. E prevádzkuje podnik zaoberajúci sa montážou lešenia. V roku 2014 zveril kancelárii architektov vypracovanie plánov výstavby rodinného domu. Tieto plány uvádzali, že celková úžitková rozloha by mala mať 149,75 m^2 a zahŕňať na prízemí jednu miestnosť pomenovanú „kancelária“ s rozlohou 16,57 m^2. Faktúry týkajúce sa uvedeného domu boli vystavené v období od októbra 2014 do novembra 2015.

19 E si vo svojom ročnom daňovom priznaní k dani z obratu za rok 2015, ktoré bolo 28. septembra 2016 doručené daňovému úradu N, prvýkrát uplatnil právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe za postavenie tejto kancelárie. Po daňovej kontrole daňový úrad N toto odpočítanie odmietol. Sťažnosť, ktorú E podal proti tomuto zamietnutiu, a jeho žaloba podaná na Sächsisches Finanzgericht (Finančný súd Saska, Nemecko) proti rozhodnutiu prijatému v nadväznosti na túto sťažnosť, boli zamietnuté. Tento súd odôvodnil svoje rozhodnutie tým, že v podstate uviedol, že k zaradeniu dotknutého majetku do majetku podniku došlo po 31. máji 2016, teda po dátume uplynutia lehoty na podanie ročného daňového priznania týkajúceho sa dani z obratu za rok 2015 stanovenej § 149 ods. 2 AO.

20 Pokiaľ ide o skutkové okolnosti vo veci C-46/20, treba uviesť nasledujúce. V roku 2014 kúpil Z fotovoltické zariadenie, pričom z jeho výroby elektriny časť využíval na svoju vlastnú spotrebu a časť ďalej predával dodávateľovi energie. Zmluva o odkúpení elektrickej energie uzavretá v tom

istom roku medzi Z a týmto dodávateľom stanovovala odmenu, ku ktorej sa pripočítala daň z obratu. Dňa 29. februára 2016 Z zaslal daňovému úradu G daňové priznanie týkajúce sa dani z obratu za rok 2014. V tomto daňovom priznaní Z prvýkrát odpočítal sumy, ktoré sa týkali najmä dane zaplatenej na vstupe, uvedené vo faktúre z 11. septembra 2014 za dodanie a montáž jeho fotovoltického zariadenia. Po daňovej kontrole daňový úrad G odmietol toto odpočítanie z dôvodu, že Z do 31. mája 2015 neprijal rozhodnutie o zaradení tohto tovaru do majetku svojho podniku, teda do dňa uplynutia lehoty na podanie ročného daňového priznania k dani z obratu stanovenej § 149 ods. 2 AO. Sťažnosť E proti tomuto zamietnutiu a jeho žaloba podaná na Finanzgericht Baden-Württemberg (Finančný súd spolkovej krajiny Bádensko-Württembersko, Nemecko) proti rozhodnutiu prijatému v nadväznosti na túto sťažnosť boli zamietnuté.

21 E a Z podali na vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko), opravný prostriedok *Revision*, na ktorého podporu obaja v podstate tvrdia, že daňové orgány boli povinné zohľadniť skutočnosti, ktoré svedčia o ich rozhodnutí zahrnúť do majetku svojich podnikov majetok, ktorý je predmetom zmiešaného používania, akými sú stavebné plány označujúce používanie určitej miestnosti ako kancelárie alebo skutočné používanie majetku na účely výkonu podnikateľskej činnosti. E a Z tiež tvrdia, že podmienka týkajúca sa oznámenia v lehote stanovenej v § 149 ods. 2 AO skutočností, ktoré svedčia o rozhodnutí o zaradení aktív na zmiešané použitie do majetku podniku, stanovená judikatúrou vnútroštátneho súdu, nemôže byť zachovaná vzhľadom na záver vyplývajúci z rozsudku z 25. júla 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595).

22 Vnútroštátny súd sa v súlade so svojou judikatúrou domnieva, že opravné prostriedky *Revision* E a Z nie sú dôvodné z hľadiska vnútroštátneho práva, pretože skutočnosti svedčiace o rozhodnutí o čiastočnom zaradení nehnuteľnosti E alebo fotovoltického zariadenia Z do majetku ich podnikov neboli oznámené príslušným daňovým úradom pred uplynutím lehoty stanovenej v § 149 ods. 2 AO na podanie ročného daňového priznania k dani z obratu. V súlade s kritériami, ktoré tento súd rozvinul vo svojej judikatúre, je pritom odpočítanie dane vyplývajúce z týchto zaradení prípustné len za predpokladu, že k tomuto oznámeniu došlo v uvedenej lehote.

23 Uvedený súd si však kladie otázky v súvislosti so zlučiteľnosťou svojho výkladu vnútroštátneho práva s právom Únie, a najmä s rozsudkom z 25. júla 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595).

24 V prvom rade si vnútroštátny súd kladie otázku, či vzhľadom na neexistenciu pravidiel práva Únie, ktoré spresňujú spôsob prijatia a okamih oznámenia skutočností svedčiacich o rozhodnutí zaradiť majetok do majetku podniku, môže členský štát požadovať, aby toto rozhodnutie bolo oznámené v relatívne krátkej lehote, akou je lehota stanovená v § 149 ods. 2 AO, pod hrozbou preklúzie.

25 Podľa vnútroštátneho súdu zlučiteľnosť tejto požiadavky s právom Únie možno podložiť skutočnosťou, že výkon práva rozhodnúť sa zahrnúť majetok do majetku podniku sa týka hmotnoprávnej podmienky práva na odpočítanie dane. Okrem toho skutočnosť, že členský štát stanovil lehotu na oznámenie skutočností, ktoré svedčia o rozhodnutí o zaradení, je odôvodnené vzhľadom na právnu medzeru, ktorú v tejto súvislosti ponecháva smernica o DPH, ako aj na zásadu právnej istoty. Okrem toho toto zdanenie patrí do právomoci, ktorú členským štátom priznávajú ustanovenia hlavy XI smernice o DPH, pokiaľ ide o stanovenie formálnych podmienok výkonu práva na odpočítanie dane.

26 Vnútroštátny súd však usudzuje, že hoci sú skutkové okolnosti, ktoré viedli k vyhláseniu rozsudku z 25. júla 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595), odlišné od skutkových okolností súvisiacich s prejednávanými spojenými vecami, Súdny dvor v tomto rozsudku poukázal na viacero skutočností, ktoré umožňujú určiť, či zdaniteľná osoba konala ako taká, ale ktoré nemusia byť nevyhnutne oznámené príslušným daňovým orgánom v relatívne krátkej lehote. Okrem toho podľa vnútroštátneho súdu možno z uvedeného rozsudku vyvodiť, že požiadavka, podľa ktorej rozhodnutie o zaradení musí byť prijaté v relatívne krátkej lehote, je v rozpore so zásadou neutrality.

27 V druhom rade sa vnútroštátny súd pýta na dôsledky v prípade nedodržania tejto lehoty. Podľa neho možno tvrdiť, že zaradenie majetku do majetku podniku nemožno preukázať, ak neexistujú indície identifikované daňovým úradom a preukazujúce, že zdaniteľná osoba sa rozhodla pre takéto zaradenie. Existuje preto domnienka, že každý majetok, ktorý zdaniteľná osoba výslovne nezahrnula do majetku svojho podniku, má byť zahrnutý do jej súkromného majetku. Vnútroštátny súd však tiež zdôrazňuje, že z rozsudku z 25. júla 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595), vyplýva, že neexistencia vyhlásenia o zaradení nevylučuje, že takýto zámer možno vyjadriť implicitne, a že otázka, či dotknutá osoba konala ako zdaniteľná osoba, sa musí posúdiť z hľadiska širokého významu tohto pojmu. Na základe týchto úvah možno uviesť, že existuje domnienka o „nadobudnutí tovaru ako zdaniteľná osoba“, ak podnikateľ nadobudne majetok, ktorý vzhľadom na svoju povahu môže byť v zásade použitý aj na účely výkonu podnikateľskej činnosti a ktorý nebol týmto podnikateľom výlučne zahrnutý do majetku jeho podniku.

28 Za týchto podmienok Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky, ktorých znenia sa zhodujú v oboch spojených veciach:

„1. Bránia ustanovenia článku 168 písm. a) v spojení s článkom 167 smernice [o DPH] vnútroštátnej judikatúre, ktorá v prípadoch, v ktorých má zdaniteľná osoba pri nadobudnutí určitého plnenia právo rozhodnúť sa pre jeho zaradenie, nepripúšťa právo na odpočítanie dane, ak do uplynutia zákonnej lehoty na podanie ročného daňového priznania k dani z obratu nebolo prijaté nijaké rozhodnutie o priradení identifikovateľné daňovým úradom?

2. Bráni článok 168 písm. a) [smernice o DPH] vnútroštátnej judikatúre, ktorá konštatuje, že v prípade neexistencie (dostatočných) indícií o zaradení majetku do majetku podniku, plnenie je zaradené do súkromného majetku, alebo existuje v tomto zmysle domnienka?“

O prejudiciálnych otázkach

29 Svojimi dvoma otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 168 písm. a) smernice o DPH v spojení s článkom 167 tejto smernice vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnym ustanoveniam, ktoré vyložil vnútroštátny súd takým spôsobom, že ak zdaniteľná osoba má právo rozhodnúť sa, že majetok zaradí do majetku svojho podniku a že ak najneskôr do uplynutia zákonnej lehoty na podanie ročného daňového priznania k dani z obratu nemohol príslušný vnútroštátny daňový úrad na základe výslovného rozhodnutia alebo dostatočných indícií konštatovať, že došlo k zaradeniu tohto majetku, môže tento úrad odoprieť právo na odpočítanie DPH vzťahujúce sa na uvedený majetok s konštatovaním, že bol zaradený do súkromného majetku zdaniteľnej osoby.

30 Na účely odpovede na túto otázku treba v prvom rade určiť podmienky, ktorým podlieha právo zdaniteľnej osoby rozhodnúť sa zahrnúť majetok do majetku svojho podniku, a v druhom rade preskúmať, za akých podmienok môže príslušný vnútroštátny orgán odmietnuť odpočítanie dane, ak toto rozhodnutie nebolo oznámené tomuto orgánu najneskôr v deň uplynutia zákonnej lehoty na podanie ročného daňového priznania k dani z obratu.

31 Pokiaľ ide po prvé o podmienky, ktorým podlieha právo zdaniteľnej osoby rozhodnúť sa zahrnúť určitý majetok do majetku svojho podniku, treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora právo zdaniteľných osôb odpočítať z DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú na vstupe z tovaru, ktorý nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie [rozsudok z 18. marca 2021, A. (Výkon práva na odpočítanie dane), C-895/19, EU:C:2021:216, bod 32 a citovaná judikatúra]. Toto právo stanovené v článku 167 a nasl. smernice o DPH je neoddeliteľnou súčasťou systému DPH a v zásade ho nie je možné obmedziť (rozsudok z 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, bod 39 a citovaná judikatúra).

32 Systém odpočítaní dane má za cieľ úplne zbaviť zdaniteľnú osobu záťaže spočívajúcej v DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jej ekonomických činností. Spoločný systém DPH preto zabezpečuje daňovú neutralitu, pokiaľ ide o daňovú záťaž všetkých ekonomických činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy v zásade podliehajú DPH [rozsudok z 18. marca 2021, A. (Výkon práva na odpočítanie dane), C-895/19, EU:C:2021:216, bod 33 a citovaná judikatúra].

33 Právo na odpočítanie DPH je podmienené splnením hmotnoprávnych a procesnoprávnych podmienok stanovených smernicou o DPH [pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, bod 40, a z 18. marca 2021, A. (Výkon práva na odpočítanie dane), C-895/19, EU:C:2021:216, bod 35, ako aj citovanú judikatúru].

34 Hmotnoprávne požiadavky práva na odpočítanie dane sú tie, ktoré upravujú samotný základ a rozsah pôsobnosti tohto práva, tak ako sú požiadavky stanovené v kapitole 1 hlavy X smernice o DPH, nazvanej „Vznik a rozsah pôsobnosti práva na odpočítanie dane“ (rozsudok z 28. júla 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 47 a citovaná judikatúra). Podľa článku 168 písm. a) smernice o DPH tak tovar, v súvislosti s ktorým chce zdaniteľná osoba uplatniť právo na odpočítanie dane, musel byť nadobudnutý touto osobou, ktorá mala v čase nadobudnutia postavenie tejto zdaniteľnej osoby. Okrem toho tento tovar musí zdaniteľná osoba používať na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení a musí byť dodaný na vstupe inou zdaniteľnou osobou (pozri v tomto zmysle rozsudky z 15. septembra 2016, Barlis 06. – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, bod 40, a z 25. júla 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, bod 34, ako aj citovanú judikatúru). Článok 167 smernice o DPH spresňuje, že právo na odpočítanie DPH na vstupe vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná, čiže pri dodaní tovaru (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. októbra 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, bod 20, ako aj citovanú judikatúru).

35 Formálne požiadavky práva na odpočítanie dane upravujú pravidlá a kontrolu výkonu tohto práva, ako aj riadne fungovanie systému DPH, ako sú povinnosti týkajúce sa účtovníctva, fakturácie a daňového priznania [pozri v tomto zmysle rozsudky z 28. júla 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 47, a z 18. marca 2021, A. (Výkon práva na odpočítanie dane), C-895/19, EU:C:2021:216, bod 37 a citovanú judikatúru]. Články 250, 252 a 261 smernice o DPH, ktoré

stanovujú povinnosť zdaniteľnej osoby podať daňové priznania k DPH a ktoré upravujú právo členských štátov, pokiaľ ide o lehoty na podanie týchto priznaní, tak stanovujú formálne podmienky.

36 Toto rozlišovanie medzi hmotnoprávnymi a formálnymi podmienkami upravujúcimi právo na odpočítanie dane je dôležité, keďže podľa ustálenej judikatúry základná zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe bolo priznané, ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky, hoci určité formálne požiadavky zdaniteľné osoby nesplnili (pozri v tomto zmysle rozsudok z 28. júla 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 45 a citovanú judikatúru).

37 Okrem toho treba uviesť, že pri tovare, ktorý možno použiť tak na pracovné, ako aj na súkromné účely, má zdaniteľná osoba právo rozhodnúť na účely DPH o jeho zaradení do majetku svojho podniku. Tento tovar zahŕňa investičný majetok, ktorý podľa článku 189 písm. a) smernice o DPH môžu členské štáty definovať a ktorý podľa judikatúry Súdneho dvora zahŕňa tovar používaný na ekonomickú činnosť, ktorý sa líši svojou trvalou povahou a hodnotou, čo znamená, že náklady na nadobudnutie nie sú obvykle účtované ako bežné výdavky, ale sa odpisujú počas viacerých zdaniteľných období (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. marca 2019, Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, bod 23 a citovanú judikatúru).

38 Podľa ustálenej judikatúry v prípade použitia investičného majetku tak na pracovné, ako aj na súkromné účely má tak zdaniteľná osoba na účely odpočítania DPH možnosť rozhodnúť sa buď zahrnúť tento majetok v celom rozsahu do majetku svojho podniku, alebo ho ponechať v celom rozsahu vo svojom súkromnom majetku, alebo ho zahrnúť do svojho podniku iba v rozsahu skutočného použitia na podnikateľské účely (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 14. júla 2005, Charles a Charles-Tijmens, C-434/03, EU:C:2005:463, bod 23, ako aj zo 16. februára 2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97, bod 53 a citovanú judikatúru).

39 Ak sa zdaniteľná osoba rozhodne nakladať s investičným majetkom používaným na podnikateľské a zároveň na súkromné účely ako s majetkom podniku, DPH zaplatená na vstupe pri nadobudnutí tohto majetku je v zásade v plnom rozsahu a okamžite odpočítateľná (rozsudok zo 14. júla 2005, Charles a Charles-Tijmens, C-434/03, EU:C:2005:463, bod 24, ako aj citovaná judikatúra). V prípade nehnuteľného majetku však článok 168a smernice o DPH spresňuje, že DPH z výdavkov súvisiacich s týmto majetkom musí byť odpočítateľná len pomerne k jeho použitiu na účely výkonu podnikateľskej činnosti zdaniteľnej osoby.

40 Ak sa zdaniteľná osoba rozhodne zahrnúť investičný majetok do svojho podniku len sčasti, DPH zaplatená na vstupe z jeho nadobudnutia je v zásade odpočítateľná len do výšky jeho skutočného používania na podnikateľské účely (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. februára 2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97, bod 56 a citovanú judikatúru).

41 Okrem toho treba uviesť, že pri nadobudnutí takéhoto tovaru je to práve rozhodnutie zdaniteľnej osoby konať v tomto postavení, teda na účely svojej ekonomickej činnosti v zmysle článku 9 ods. 1 smernice o DPH, ktorý určuje uplatnenie systému DPH, a teda aj mechanizmu odpočítania dane (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. marca 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, body 39 a 40, ako aj citovanú judikatúru). Z toho vyplýva, ako uviedol generálny advokát v bodoch 48 a 49 svojich návrhov, že toto rozhodnutie predstavuje hmotnoprávnu podmienku práva na odpočítanie dane.

42 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora otázka, či zdaniteľná osoba v čase, keď jej bol dodaný tovar, konala v tomto postavení, predstavuje skutkovú otázku, ktorú musí príslušný vnútroštátny súd preukázať na základe objektívnych skutočností a po preskúmaní všetkých údajov týkajúcich sa sporu, o ktorom rozhoduje (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 14. februára 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, bod 24, a z 25. júla 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, body 38 a 39, ako aj citovanú judikatúru).

43 Na účely posúdenia toho, či zdaniteľná osoba pri nadobudnutí tovaru konala v tomto postavení, Súdny dvor spresnil, že hoci jednoznačný a výslovný prejav vôle pri nadobudnutí majetku využívať ho na hospodárske použitie môže byť dostatočný na vyvodenie záveru, že zdaniteľná osoba pri nadobudnutí tohto majetku konala ako taká, neexistencia tohto prejavu nevylučuje, že tento zámer možno vyjadriť implicitne (rozsudok z 25. júla 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, bod 47).

44 Okolnosť, že toto spresnenie poskytol Súdny dvor v odpovedi na prejudiciálnu otázku vo veci, ktorá sa týkala práva na úpravu odpočítania DPH zaplatenej z nehnuteľného majetku nadobudnutého verejnoprávnym subjektom zaregistrovaným ako zdaniteľná osoba, nemá na rozdiel od toho, čo uvádza daňový úrad N, vplyv na jej relevantnosť v rámci sporov, o ktoré ide vo veci samej. Toto spresnenie sa totiž uplatňuje na všetky prípady zaradenia majetku do ekonomickej činnosti zdaniteľnej osoby v súlade so širokým významom pojmu nadobudnutie „ako zdaniteľná osoba“ uvedeným Súdnym dvorom (pozri v tomto zmysle rozsudok z 25. júla 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, bod 54). Smernica o DPH teda nepodmieňuje priznanie práva na odpočítanie dane prijatím a oznámením výslovného rozhodnutia o zaradení.

45 Medzi skutočnosti, ktoré môžu implicitne vyplývať z uvedeného zámeru, patrí najmä povaha dotknutého majetku, postavenie konajúcej osoby, ako aj doba, ktorá uplynula od nadobudnutia tovaru do jeho použitia na účely výkonu ekonomickej činnosti zdaniteľnej osoby (rozsudok z 25. júla 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, body 38, 49 a 50).

46 Nie je však rozhodujúce, že dotknutý majetok nebol hneď využívaný na účely zdaniteľných činností, keďže využívanie majetku určuje len rozsah pôvodného odpočítania dane alebo prípadnej následnej úpravy, ale nemá vplyv na vznik práva na odpočítanie dane (rozsudok z 25. júla 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, bod 51 a citovaná judikatúra).

47 V prejednávanej veci bude teda úlohou vnútroštátneho súdu posúdiť, či zo všetkých údajov týkajúcich sa sporov vo veci samej možno vyvodiť, že E a Z konali ako zdaniteľná osoba pri nadobúdaní tovaru na zmiešané použitie, o ktorý ide vo veci samej, t. j. kancelária nachádzajúca sa v nehnuteľnosti používanej prevažne na súkromné účely, ako aj fotovoltické zariadenie sčasti používané na súkromné účely, a vyjadrili svoj úmysel zaradiť ho do majetku svojich podnikov.

48 V tejto súvislosti, pokiaľ ide o E, zaradenie miestnosti primeranej veľkosti ako kancelárie do plánov na výstavbu rodinného domu môže byť indíciou o takomto úmysle. Keďže však miestnosť takto kvalifikovaná v plánoch výstavby rodinného domu nie je nevyhnutne určená na skutočné používanie v rámci ekonomickej činnosti zdaniteľnej osoby, treba potvrdiť vôľu tejto zdaniteľnej osoby zaradiť túto miestnosť do majetku svojho podniku na základe iných objektívnych dôkazov potvrdzujúcich toto používanie. V prípade Z uzavretie zmluvy v priebehu roka, kedy došlo k nadobudnutiu a montáži fotovoltického zariadenia, týkajúcej sa odkúpenia elektrickej energie

vyrobenej týmto zariadením môže predstavovať indíciu o jeho použití na ekonomickú činnosť, ak podmienky tohto odkúpenia zodpovedajú podmienkam ponúkaným podnikateľom, a nie jednotlivcom.

49 Okrem toho odpočítania DPH uplatnené zdaniteľnými osobami v ich daňových priznaniach môžu svojou povahou preukazovať takéto rozhodnutie o zaradení, ak sú jeho dôsledkom. Takéto odpočítania dane sú tiež znakom toho, že zdaniteľná osoba mala v úmysle pri jeho nadobudnutí zahrnúť tovar do majetku svojho podniku. Už v tomto zmysle bolo rozhodnuté, že ak zdaniteľná osoba vo svojom daňovom priznaní podanom daňovým orgánom odpočíta sumy splatné z titulu DPH pri nadobudnutí majetku, predpokladá sa, že zahrnula tento majetok do majetku svojho podniku (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. júla 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, bod 26). Naopak, ako uviedol generálny advokát v bodoch 43 a 44 svojich návrhov, neexistencia odpočítania dane v predbežnom daňovom priznaní k DPH týkajúceho sa obdobia, v ktorom bol majetok nadobudnutý, neumožňuje sama osebe dospieť k záveru, že zdaniteľná osoba sa rozhodla nezaradiť dotknutý majetok do majetku svojho podniku.

50 Po druhé, pokiaľ ide o povinnosť zdaniteľnej osoby informovať daňový úrad o svojom rozhodnutí o zaradení majetku najneskôr do uplynutia zákonnej lehoty na podanie ročného daňového priznania k dani z obratu, čiže v prejednávanej veci do 31. mája v roku nasledujúcom po roku, v ktorom bolo prijaté rozhodnutie o zaradení, treba pripomenúť, že podľa článku 179 prvého odseku smernice o DPH k výkonu práva na odpočítanie dane v zásade dochádza v tom istom období, ako je obdobie, v ktorom toto právo vzniklo, a to z hľadiska článku 167 smernice o DPH vtedy, keď vzniká daňová povinnosť [pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. marca 2021, A. (Výkon práva na odpočítanie dane), C-895/19, EU:C:2021:216, point 41 a citovanú judikatúru].

51 Zdaniteľnej osobe však môže byť podľa článkov 180 a 182 uvedenej smernice povolené odpočítanie dane, aj keď neuplatnila svoje právo v období, v ktorom toto právo vzniklo, s výhradou dodržania určitých podmienok a požiadaviek stanovených vnútroštátnymi právnymi úpravami (rozsudok z 26. apríla 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, bod 37 a citovaná judikatúra).

52 Okrem toho v súlade s článkom 250 ods. 1 smernice o DPH v spojení s jej článkom 252 vnútroštátna právna úprava musí stanovovať povinnosť zdaniteľnej osoby podať daňové priznanie k DPH obsahujúce všetky údaje potrebné na určenie výšky splatnej sumy a sumy vyjadrujúcej odpočítania dane, ktoré sa majú vykonať, a týkajúce sa zdaniteľného obdobia v maximálnej dĺžke trvania jedného roka, a to v lehote, ktorá nemôže presiahnuť dva mesiace po uplynutí každého zdaňovacieho obdobia.

53 Okrem toho článok 261 ods. 1 tejto smernice umožňuje členským štátom uložiť zdaniteľnej osobe povinnosť podať daňové priznanie obsahujúce všetky vyššie uvedené údaje týkajúce sa všetkých plnení uskutočnených v predchádzajúcom roku bez toho, aby stanovoval lehotu na podanie tohto priznania.

54 Vzhľadom na tieto ustanovenia smernica o DPH nebráni povinnostiam, ktoré, ako sú tie, ktoré sa uplatňujú v prejednávanej veci, ukladajú zdaniteľným osobám povinnosť informovať daňový úrad o svojom rozhodnutí zahrnúť investičný majetok do majetku svojho podniku, a to vykonaním zodpovedajúceho odpočítania dane vo svojich predbežných daňových priznaniach k DPH a vo svojom ročnom daňovom priznaní k dani z obratu, ktoré sa musí podať na tento úrad najneskôr do piatich mesiacov nasledujúcich po roku, v ktorom bolo prijaté toto rozhodnutie o zaradení.

55 V rozsahu, v akom však vnútroštátna judikatúra sankcionuje nedodržanie tejto lehoty, v rámci ktorej sa predpokladá, že zdaniteľná osoba výslovne alebo implicitne, ale jasne toto rozhodnutie oznámi daňovému úradu stratou svojho práva na odpočítanie dane vyplývajúcou z tohto rozhodnutia, treba uviesť, že hoci prijatie rozhodnutia o zaradení predstavuje hmotnoprávnu podmienku výkonu tohto práva, ako vyplýva z bodu 41 tohto rozsudku, jeho oznámenie daňovému úradu je len formálnou podmienkou. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora však porušenie formálnych požiadaviek v zásade nemôže viesť k strate práva na odpočítanie dane (pozri v tomto zmysle rozsudok z 28. júla 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 45 a citovanú judikatúru).

56 Inak to môže byť v prípade, ak porušenie takýchto formálnych požiadaviek znemožní predložiť jednoznačný dôkaz o tom, že hmotnoprávne požiadavky boli splnené (pozri v tomto zmysle rozsudok z 28. júla 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 46 a citovanú judikatúru).

57 Navyše podľa článku 273 smernice o DPH môžu členské štáty uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom. Opatrenia, ktoré majú členské štáty možnosť prijať podľa tohto ustanovenia, však nesmú ísť nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie takýchto cieľov. Z tohto dôvodu sa nemôžu používať spôsobom, ktorý systematicky spochybňuje právo na odpočítanie DPH, a tým neutralitu DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. apríla 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, bod 38 a citovanú judikatúru). V tejto súvislosti už bolo rozhodnuté, že sankcia spočívajúca v absolútnom odmietnutí práva na odpočítanie dane, ak je daň zaplatená oneskorene, sa javí ako neprimeraná, ak nie je možné preukázať nijaký podvod ani zásah do štátneho rozpočtu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. júla 2012, EMS Bălgarija Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, body 68 až 70).

58 V prejednávanej veci, s výhradou overenia vnútroštátnym súdom, skutočnosť, že E a Z nedodržali lehotu, v ktorej mali oznámiť svoje rozhodnutie o zaradení, im nebránila predložiť jasný dôkaz o tom, že takéto rozhodnutie prijali v čase nadobudnutia investičného majetku dotknutého vo veci samej. Okrem toho sa nezdá, že by takáto lehota bola stanovená nemeckým zákonodarcom na účely predchádzania podvodnému alebo zneužívajúcemu konaniu.

59 V tejto súvislosti z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že možnosť vykonávať právo na odpočítanie dane bez akéhokoľvek časového obmedzenia by bola v rozpore so zásadou právnej istoty, ktorá vyžaduje, aby sa daňová situácia zdaniteľnej osoby vzhľadom na jej práva a povinnosti vo vzťahu k daňovému úradu nemohla donekonečna spochybňovať. Prekluzívnu lehotu, ktorej uplynutie vedie k sankcionovaniu daňového subjektu, ktorý nie je dostatočne starostlivý a ktorý nepožiadal o odpočítanie DPH na vstupe, tým, že stratí právo na odpočítanie dane, teda nemožno považovať za nezlučiteľnú so systémom stanoveným smernicou o DPH v rozsahu, v akom sa táto lehota na jednej strane uplatňuje rovnakým spôsobom na analogické práva v daňovej oblasti založené na vnútroštátnom práve a na práva založené na práve Únie (zásada ekvivalencie) a v akom na druhej strane v praxi neznemožňuje alebo neprimerane nesťažuje výkon práva na odpočítanie dane (zásada efektivity) (rozsudok z 26. apríla 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, bod 38 a citovaná judikatúra).

60 Pokiaľ ide o dodržanie zásady ekvivalencie, treba konštatovať, že lehota stanovená vnútroštátnou právnou úpravou, o ktorú ide vo veci samej, zodpovedá lehote stanovenej spravidla pre daňovníkov na podanie daňových priznaní. S výhradou overenia vnútroštátnym súdom sa teda nezdá, že by táto vnútroštátna právna úprava stanovila v oblasti DPH systém odlišný od systému uplatniteľného v iných daňových oblastiach vnútroštátneho práva.

61 Pokiaľ ide o dodržanie zásady efektivity sa nezdá, že by uvedená lehota sama osebe v praxi znemožňovala výkon práva na odpočítanie dane alebo ho nadmerne sťažovala, keďže článok 179 prvý odsek smernice o DPH stanovuje, že toto právo sa v zásade vykonáva v tom istom období, ako je obdobie, v ktorom vzniklo (pozri analogicky rozsudok z 28. júla 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 38).

62 Členské štáty však musia v súlade so zásadou proporcionality použiť také prostriedky, ktoré okrem toho, že umožnia účinne dosiahnuť cieľ sledovaný vnútroštátnou právnou úpravou, v čo najmenšej miere predstavujú zásah do zásad stanovených právnou úpravou Únie, akou je základná zásada práva na odpočítanie DPH (rozsudok z 26. apríla 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, bod 50 a citovaná judikatúra).

63 Je preto potrebné, aby vnútroštátny súd posúdil, či prekluzívna lehota dotknutá vo veci samej, ktorá zodpovedá lehote stanovenej v § 149 ods. 2 AO na podanie ročného daňového priznania k dani z obratu, teda do 31. mája v roku nasledujúcom po roku, v ktorom bolo prijaté rozhodnutie o zaradení, je primeraná cieľu spočívajúcemu v zabezpečení dodržiavania zásady právnej istoty.

64 V tejto súvislosti treba zohľadniť jednak možnosť vnútroštátnych orgánov uložiť zdaniteľnej osobe, ktorá koná z nedbanlivosti, sankcie menej zasahujúce do zásady neutrality než úplné odmietnutie práva na odpočítanie dane, ako sú peňažné správne sankcie, ako aj skutočnosť, že lehota, ktorá uplynutie po 31. máji v roku nasledujúcom po roku, v ktorom bolo prijaté rozhodnutie o zaradení, sa nezdá byť na prvý pohľad v rozpore so zásadou právnej istoty, a jednak vedúce postavenie, ktoré zastáva právo na odpočítanie dane v spoločnom systéme DPH.

65 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na položené otázky odpovedať tak, že článok 168 písm. a) smernice o DPH v spojení s jej článkom 167 sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni vnútroštátnym ustanoveniam, ktoré vyložil vnútroštátny súd takým spôsobom, že ak zdaniteľná osoba má právo rozhodnúť sa, že majetok zaradí do majetku svojho podniku a že ak najneskôr do uplynutia zákonnej lehoty na podanie ročného daňového priznania k dani z obratu nemohol príslušný vnútroštátny daňový úrad na základe výslovného rozhodnutia alebo dostatočných indícií konštatovať, že došlo k zaradeniu tohto majetku, môže tento úrad odoprieť právo na odpočítanie DPH vzťahujúce sa na uvedený majetok s konštatovaním, že bol zaradený do súkromného majetku zdaniteľnej osoby, okrem prípadu, že by konkrétne právne podmienky, podľa ktorých možno túto možnosť uplatniť, preukázali, že nie je v súlade so zásadou proporcionality.

O trovách

66 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (ôsma komora) rozhodol takto:

Článok 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady 2009/162/EÚ z 22. decembra 2009, v spojení s článkom 167 tejto smernice sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni vnútroštátnym ustanoveniam, ktoré vyložil vnútroštátny súd takým spôsobom, že ak

zdaniteľná osoba má právo rozhodnúť sa, že majetok zaradí do majetku svojho podniku a že ak najneskôr do uplynutia zákonnej lehoty na podanie ročného daňového priznania k dani z obratu nemohol príslušný vnútroštátny daňový úrad na základe výslovného rozhodnutia alebo dostatočných indícií konštatovať, že došlo k zaradeniu tohto majetku, môže tento úrad odoprieť právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty vzťahujúce sa na uvedený majetok s konštatovaním, že bol zaradený do súkromného majetku zdaniteľnej osoby, okrem prípadu, že by konkrétne právne podmienky, podľa ktorých možno túto možnosť uplatniť, preukázali, že nie je v súlade so zásadou proporcionality.

Podpisy