ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)
z 15. decembra 2005 *

Vo veci C-63/04,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Spojené kráľovstvo) z 21. februára 2003 a doručený Súdnemu dvoru 13. februára 2004, ktorý súvisí s konaním:

Centralan Property Ltd

proti

Commissioners of Customs & Excise,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory A. Rosas, sudcovia A. La Pergola, J.-P. Puissochet, U. Lõhmus a A. Ó Caoimh (spravodajca),

* Jazyk konania: angličtina.

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: L. Hewlett, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 16. februára 2005,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Centralan Property Ltd, v zastúpení: R. Cordara, QC, a P. Key, barrister, splnomocnení advokátskou kanceláriou Landwell, solicitor,

— vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: K. Manji, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci N. Pleming, QC,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: R. Lyal, splnomocnený zástupca,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 17. marca 2005,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 20 ods. 3 šiestej smernice Rady 77/388/EHS 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 s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23) zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995 (Ú. v. ES L 102, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274, ďalej len „šiesta smernica").

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Centralan Property Ltd (ďalej len „Centralan") a Commissioners of Customs & Excise (ďalej len „Commissioners"), príslušnými v Spojenom kráľovstve na vyberanie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH"), vo veci opravy odpočtov DPH zaplatenej na vstupe touto spoločnosťou.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Podľa článku 2 bodu 1 šiestej smernice podlieha DPH „dodávka tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani".

4 Článok 4 ods. 3 smernice je formulovaný takto:

„Členské štáty môžu považovať za osobu podliehajúcu dani kohokoľvek, kto na príležitostnom základe realizuje plnenia týkajúce sa činností uvedených v odseku 2 a predovšetkým ktoréhokoľvek z nasledujúcich plnení:

a) poskytovanie budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých tieto budovy stoja, pred ich prvým obsadením;...

Členské štáty môžu aplikovať aj iné kritérium ako kritérium prvého obsadenia, napríklad obdobie od dátumu ukončenia stavby do dátumu jej poskytnutia...“

5 Článok 5 smernice s názvom „Dodávka tovarov“ stanovuje:

„1. Pojem ‚dodávka tovarov‘ predstavuje prevod práva nakladať s hmotným majetkom na iného majiteľa [nakladať s hmotným majetkom ako vlastník — *neoficiálny preklad*].

...

3. Členské štáty môžu považovať za hmotný majetok:

a) určité záujmy [práva — *neoficiálny preklad*] na nehnuteľnom majetku,

b) práva na tieto záujmy [vecné práva — *neoficiálny preklad*] poskytujúce ich vlastníkovi právo na používanie nehnuteľného majetku,

c) podiely alebo účastiny dávajúce ich držiteľovi de jure alebo de facto práva vlastníctva alebo držby nehnuteľného majetku alebo jeho časti.

...“

6 Článok 13 šiestej smernice stanovuje:

„A. *Oslobodenia určitých činností uskutočňovaných vo verejnom záujme od dane*

1. Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, platí, že členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky, a to za podmienok, ktoré stanovia na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie tohto oslobodenia od daní a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním:

...

i) vzdelávanie detí a mládeže, školské alebo univerzitné vzdelávanie... vrátane poskytovania s nimi úzko súvisiacich služieb a tovaru orgánmi podliehajúcimi verejnému právu, ktoré majú túto činnosť za svoj cieľ, alebo inými organizáciami, pre ktoré príslušný členský štát definoval podobné ciele,

...

B. *Iné oslobodenia od dane*

Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, platí, že členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky za podmienok, ktoré stanovia na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie oslobodení od dane a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním:

...

b) [árenda a — *neoficiálny preklad*] prenajímanie nehnuteľného majetku...

...

g) budovy a ich súčasti, aj pozemky [dodávka budov a ich častí, ako aj pozemkov — *neoficiálny preklad*], na ktorých stoja s výnimkou definovanou v článku 4 (3) a),

...

C. *Možnosť voľby*

Členské štáty môžu osobám podliehajúcim dani poskytnúť právo voľby v otázke zdanenia v prípadoch, ak ide o:

a) prenájom a leasing nemovitostí [árendu a prenájom nehnuteľností — *neoficiálny preklad*],

b) plnenia zahrnuté v bodoch B d) g) a h).

Členské štáty môžu rozsah práva na voľbu rozhodnutia obmedziť a určiť podrobnosti, kedy sa môže toto právo uplatniť."

7 Podľa článku 17 šiestej smernice:

„1. Právo na odpočítanie dane vzniká v čase vyrubenia odpočítateľnej dane.

2. Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení, daňovník [platiteľ dane — *neoficiálny preklad*] má právo odpočítať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

a) daň z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný daňovník [platiteľ dane — *neoficiálny preklad*],

...

5. V prípade tovarov a služieb pre potreby daňovníka [platiteľa dane — *neoficiálny preklad*] obe plnenia zahrnuté v odsekoch 2 a 3, kde ide o odpočítateľnú daň z pridanej hodnoty a pri plneniach, kde daň z pridanej hodnoty nie je odpočítateľná, je povolené odrátať iba tú časť dane z pridanej hodnoty, ktorá sa týka prvých plnení.

Táto časť sa určí v súlade s článkom 19 za všetky plnenia realizované daňovníkom [platiteľom dane — *neoficiálny preklad*].

Členské štáty však majú právo:

...

c) splnomocniť alebo nútiť daňovníka [platiteľa dane — *neoficiálny preklad*], aby robil [stanoviť povinnosť osobe podliehajúcej dani, aby vykonala — *neoficiálny preklad*] odpočet dane z pridanej hodnoty na základe použitia všetkého alebo Časti tovarov a služieb,

..."

8 Článok 19 šiestej smernice uvádza spôsoby, podľa ktorých sa má uskutočniť pomerný výpočet odpočítateľnej čiastky podľa článku 17 ods. 5 smernice.

9 Oprava odpočtov je stanovená v článku 20 šiestej smernice, ktorý je formulovaný takto:

„...

2. V prípade investičných tovarov sa vyrovnanie rozloží do obdobia 5 rokov vrátane roku získania tovaru alebo jeho výroby. Ročná úprava [oprava — *neoficiálny preklad*] dane sa realizuje len do výšky jednej pätiny dane vyrubenej za tovar. Táto úprava [oprava — *neoficiálny preklad*] sa má vykonať na základe odchýliek v odpočtoch dane za jednotlivé roky v porovnaní k roku, kedy bol tovar zakúpený alebo vyrobený.

Odchylne od predchádzajúceho pododseku môžu členské štáty požadovať úpravu [opravu — *neoficiálny preklad*] dane na základe celého päťročného obdobia počnúc od prvého použitia tovaru.

Pokiaľ ide o nehnuteľnosti obstarané ako investičný majetok, môže sa obdobie úpravy [opravy — *neoficiálny preklad*] predĺžiť až do 20 rokov.

3. V prípade dodávky počas obdobia povoleného na úpravu [opravu — *neoficiálny preklad*] sa kapitálový majetok považuje za taký, ktorý daňovník [platiteľ dane — *neoficiálny preklad*] stále používa v rámci svojej podnikateľskej činnosti až do vypršania lehoty umožňujúcej úpravu [opravu — *neoficiálny preklad*] dane. Takéto obchodné aktivity by mali byť plne zdanené, v prípadoch, kde dodávky vyššie uvedených tovarov sú zdanené, mali by byť celkom oslobodené od dane v takých prípadoch, kde je tovar celkom oslobodený od dane. Úprava [Oprava — *neoficiálny preklad*] sa má urobiť len raz za celé obdobie povolené na úpravu [opravu — *neoficiálny preklad*].

Členské štáty však môžu v druhom prípade upustiť od požiadavky na úpravu [opravu — *neoficiálny preklad*], keďže kupujúci je zdaniteľnou osobou a používa predmetný investičný majetok výlučne na plnenia, pri ktorých sa daň z pridanej hodnoty odratúva.

...“

Vnútroštátna právna úprava

Právna úprava DPH

10 V Spojenom kráľovstve boli relevantné ustanovenia šiestej smernice prebrané zákonom o dani z pridanej hodnoty z roku 1994 (Value Added Tax Act 1994, ďalej len „VATA 1994") a nariadeniami o dani z pridanej hodnoty z roku 1995 (Value Added Tax Regulations 1995, ďalej len „nariadenia o DPH").

11 Na základe článku 101 ods. 1 nariadení o DPH sa daň odpočítateľná na vstupe obmedzuje na „to, čo sa zaraďuje k zdaniteľným plneniam".

12 Časť článku 114 nariadení o DPH, ktorá je uplatniteľná vo veci samej, stanovuje opravy počas obdobia 10 rokov v súlade s postupom určeným v článku 115 týchto nariadení. Za každé „obdobie" („interval") jedného roka môže vlastník investičného majetku uskutočniť opravu do výšky jednej desatiny dane na vstupe podľa spôsobov určených v nariadeniach o DPH.

13 Článok 115 ods. 3 nariadení o DPH preberá článok 20 ods. 3 šiestej smernice. Podľa znenia samotného ustanovenia sa toto ustanovenie uplatní, „ak sa všetky oprávnenia vlastníka k investičnému majetku dodajú... v priebehu iného obdobia ako je posledné obdobie uplatniteľné pre investičný majetok...".

14 Podľa prílohy 9 skupiny 1 písm. a) ii) k VATA 1994 je prevod nových nerezidenčných budov vylúčený z definície oslobodených dodávok. Podľa údajov uvedených v tejto prílohe sa budovy považujú ešte za nové, ak neboli postavené pred viac ako troma rokmi.

15 S účinnosťou od 30. novembra 1994 bol článok 2 prílohy 10 k VATA 1994 doplnený o nový odsek 3 A, podľa ktorého v prípade, ak si právnická osoba zvolí zdanenie árendy a prenájmu nehnuteľného majetku — v súlade s článkom 13 C písm. b) šiestej smernice — táto voľba sa neuplatní na plnenie uskutočnené prepojenou právnickou osobou v zmysle VATA 1994, ak jedna z týchto osôb nie je „daňovník s neobmedzenou daňovou povinnosťou". Uvedený odsek bol v celom rozsahu zrušený s účinnosťou od 26. novembra 1996.

Právna úprava v oblasti nehnuteľného majetku

16 Zo spisu vyplýva, že podľa práva Anglicka a Walesu možno plné vlastnícke právo („freehold"), ak nie je zaťažené inými, tzv. „podriadenými" právami, opísať ako právo trvalo užívať nehnuteľný majetok. Nájom („lease") je oprávnením „leasehold", ktoré zodpovedá právu dočasne užívať nehnuteľný majetok. Dĺžka doby nájmu nie je obmedzená a bežne je možné nájsť nájmy na obdobie 999 rokov. Držiteľ plného vlastníckeho práva „freehold" môže udeliť právo nájmu na obdobie 999 rokov za uhradenie značnej odmeny („premium") bez následnej platby nájomného alebo za veľmi nízke nájomné.

17 Akonáhle držiteľ plného vlastníckeho práva udelí právo nájmu, prestáva mať plné nezaťažené vlastnícke právo („unencumbered freehold"), ale stáva sa iba držiteľom

„freehold reversion", teda zostatkového vlastníckeho práva zodpovedajúceho právu užívať majetok po uplynutí nájmu a poberať počas doby trvania nájmu nájomné, ak tak bolo dohodnuté (ďalej len „zostatkové vlastnícke právo"). Ak je nájomné príliš nízke a doba nájmu príliš dlhá, zostatkové vlastnícke právo nemá takmer žiadnu hodnotu.

18 Držiteľ plného nezaťaženého vlastníckeho práva môže postúpiť svoje práva k budove viacerými spôsobmi. V prvom rade môže prostredníctvom udelenia práva nájmu previesť právo užívať majetok na určitú dobu (za nájomné, odmenu alebo kombináciu týchto dvoch prvkov). V druhom rade môže prostredníctvom prevodu zostatkového vlastníckeho práva postúpiť právo užívať majetok po skončení nájmu spolu s právom poberať akékoľvek nájomné dlžné na základe nájmu.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

19 Spoločnosť Centralan je 100 % dcérska spoločnosť Centralan Holdings Ltd, ktorú vlastní v celom rozsahu University of Central Lancashire Higher Education Corporation (ďalej len „Univerzita"). Spoločnosť Centralan sa rozhodla pre zdanenie podľa článku 13 C písm. b) šiestej smernice.

20 Spoločnosť Inhoco 546 Ltd (ďalej len „Inhoco") je podobne ako Centralan 100 % dcérska spoločnosť Centralan Holdings Ltd. Na rozdiel od spoločnosti Centralan sa spoločnosť Inhoco nerozhodla pre zdanenie na základe tohto ustanovenia.

21 Roku 1994 Univerzita, ktorej možnosť odpočítať DPH na vstupe je obmedzená, dala postaviť budovu známu pod názvom Harrington Building (ďalej len „budova Harrington").

22 Dňa 14. septembra 1994 spoločnosť Centralan kúpila od Univerzity budovu za cenu 6 500 000 GBP zvýšenú o DPH vo výške 1 370 500 GBP a spätne ju Univerzite prenajala na obdobie 20 rokov za ročné nájomné 300 000 GBP zvýšené o DPH (ďalej len „nájom na 20 rokov"). Uvedené plnenie umožnilo spoločnosti Centralan odpočítať DPH zaplatenú pri nadobudnutí budovy Harrington.

23 Pre Univerzitu mali tieto opísané transakcie za následok náhradu neodpočítateľnej DPH, ktorá bola zaplatená počas výstavby budovy Harrington, neodpočítateľnou DPH vyplývajúcou z nájomného plateného po celú dobu platnosti nájmu na 20 rokov. Táto náhrada nebola spochybnená Commissioners.

24 V priebehu tretieho obdobia po nadobudnutí budovy Harrington, teda po zmene VATA 1994 spomínanej v bode 15 tohto rozsudku, spoločnosť Centralan previedla všetky svoje práva k tejto budove, takže sa musel uplatniť článok 115 ods. 3 nariadení o DPH.

25 Prevod sa uskutočnil dvoma po sebe nasledujúcimi plneniami.

26 Prvé plnenie spočívalo v udelení práva nájmu spoločnosti Inhoco na 999 rokov 22. novembra 1996 (ďalej len „nájom na 999 rokov"), s výnimkou nájmu na 20 rokov v prospech Univerzity, za čiastku 6 370 000 GBP a nájomné v zanedbateľnej výške, ak by sa vôbec požadovalo.

27 Druhým plnením uskutočneným 25. novembra 1996 bolo zostatkové vlastnícke právo k budove Harrington postúpené Univerzite za čiastku 1 000 GBP (ďalej len „prevod zostatkového vlastníckeho práva").

28 Udelenie práva nájmu na 999 rokov je plnenie oslobodené od dane, pretože hoci sa spoločnosť Centralan rozhodla pre zdanenie árendy a prenájmu nehnuteľného majetku, je právnickou osobou prepojenou so spoločnosťou Inhoco v zmysle prílohy 10 článku 2 ods. 3 A k VATA 1994.

29 Prevod zostatkového vlastníckeho práva je zdaniteľné plnenie, pretože aj napriek skutočnosti, že Univerzita a spoločnosť Centralan sú prepojené právnické osoby v zmysle tejto prílohy 10, ustanovenia prílohy 9 skupiny 1 písm. a) ii) VATA 1994 vylučovali na základe článku 4 ods. 3 a článku 13 B písm. g) šiestej smernice, aby bolo dodanie budov postavených pred menej ako troma rokmi oslobodené od dane.

30 Vzhľadom na tieto plnenia vznikla otázka spôsobu opravy odpočtu DPH zaplatenej na vstupe pri nadobudnutí budovy Harrington spoločnosťou Centralan na základe článku 115 ods. 3 nariadení o DPH. Commissioners tvrdili, že dodávka, ktorú treba zohľadniť, bol nájom na 999 rokov a že prevod zostatkového vlastníckeho práva sa nemal zobrať do úvahy, pretože bol bezvýznamný. Subsidiárne tvrdili, že treba pristúpiť k rozdeleniu plnenia spočívajúceho v udelení práva nájmu na 999 rokov od plnenia týkajúceho sa prevodu plného vlastníckeho práva v závislosti od hodnoty každého z týchto dvoch plnení. Podľa prvého výkladu by mala spoločnosť Centralan uhradiť z titulu DPH sumu 796 250 GBP, zatiaľ čo podľa druhého výkladu by bola výška dlžnej DPH 796 090 GBP.

31 Spoločnosť Centralan spochybnila tento názor pred VAT and Duties Tribunal. Tvrdila, že všetky svoje práva k budove Harrington postúpila jedine prostredníctvom prevodu zostatkového vlastníckeho práva, a teda nebola povinná podľa článku 115 nariadení o DPH zaplatiť z titulu DPH sumu vyššiu ako 943,93 GBP.

32 Zamietnuc tvrdenie spoločnosti Centralan a prvý výklad Commissioners, VAT and Duties Tribunal skonštatoval, že uvedená spoločnosť postúpila všetky svoje práva k budove Harrington prostredníctvom dvoch dodávok, konkrétne udelením práva nájmu na 999 rokov a prevodom zostatkového vlastníckeho práva. Podľa Tribunal sa tieto dve dodávky uskutočnili počas toho istého obdobia a, okrem iného, boli nevyhnutne prepojené a predurčené v tom zmysle, že je nepravdepodobné, že by sa prevod zostatkového vlastníckeho práva neuskutočnil po tom, ako sa udelilo právo nájmu na 999 rokov.

33 Za týchto podmienok VAT and Duties Tribunal dospel k záveru, že článok 20 ods. 3 šiestej smernice, a teda nevyhnutne aj článok 115 ods. 3 nariadení o DPH, sa majú vykladať v tom zmysle, že implicitne predpokladajú rozdelenie v prípade, ak sa všetky vlastnícke oprávnenia k investičnému majetku postúpia v dvoch etapách, zahŕňajúcich dve dodávky, z ktorých jedna je oslobodená od dane a druhá je zdaniteľná. Na základe takejto úvahy rozhodol, že spoločnosť Centralan je povinná z titulu DPH zaplatiť sumu vo výške 796 090 GBP.

34 Commissioners nepodali odvolanie proti zamietnutiu ich prvého výkladu, podľa ktorého sa nemal zobrať do úvahy prevod zostatkového vlastníckeho práva z dôvodu, že bol bezvýznamnej povahy.

35 Za týchto okolností a s cieľom zabezpečiť správne uplatnenie článku 115 ods. 3 nariadení o DPH na skutkové okolnosti sporu, ktorý mu bol predložený na základe odvolania podaného spoločnosťou Centralan High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Ak počas obdobia povoleného na opravu stanoveného v článku 20 ods. 2 šiestej smernice o DPH platiteľ dane predá budovu, ktorá sa považuje za investičný majetok a ak sa predaj budovy uskutoční prostredníctvom dvoch dodávok, teda i) udelením

práva nájmu budovy na 999 rokov [plnenie oslobodené od dane na základe článku 13 B písm. b) [šiestej] smernice] za cenu 6 000 000 [GBP], ktorú nasledoval o tri dni neskôr ii) predaj ‚freehold reversion' [zostatkové vlastnícke právo] [plnenie zdaniteľne na základe článku 13 B písm. g) a článku 4 ods. 3 písm. a) [šiestej] smernice] za cenu 1 000 [GBP] zvýšenú o DPH, a ktoré, či už sú alebo nie sú vopred určené v tom zmysle, že ak sa uskutočnilo prvé plnenie, nie je možné, aby sa neuskutočnilo aj druhé plnenie,

má sa článok 20 ods. 3 šiestej smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že:

a) investičný majetok sa považuje až do uplynutia obdobia povoleného na opravu za používaný na hospodársku činnosť, o ktorej sa predpokladá, že je plne zdaniteľná;

b) investičný majetok sa považuje až do uplynutia obdobia povoleného na opravu za používaný na hospodársku činnosť, o ktorej sa predpokladá, že je plne oslobodená od dane, alebo

c) investičný majetok sa považuje až do uplynutia obdobia povoleného na opravu za používaný na hospodársku činnosť, o ktorej sa predpokladá, že je čiastočne zdaniteľná a čiastočne oslobodená od dane podľa pomeru hodnôt zdaniteľného predaja ‚freehold reversion' a nájmu na 999 rokov oslobodeného od dane?"

O prejudiciálnej otázke

36 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa na základe článku 20 ods. 3 šiestej smernice, za takých okolností, akými sú okolnosti vo veci samej, má na investičný majetok pozerať až do uplynutia obdobia povoleného na opravu uvedeného v tomto ustanovení tak, akoby bol používaný na hospodársku činnosť, ktorá sa považuje za plne zdaniteľnú alebo plne oslobodenú od dane, alebo čiastočne oslobodenú od dane podľa pomeru hodnôt dvoch plnení, ktorých bol tento majetok predmetom, konkrétne udelenia práva nájmu na 999 rokov, ktoré po troch dňoch nasledoval prevod zostatkového vlastníckeho práva.

37 Z odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že táto otázka bola predložená s cieľom upresniť spôsob, podľa ktorého sa má vykonať oprava odpočtu DPH na vstupe za takých okolností, akými sú okolnosti vo veci samej.

38 V tejto súvislosti treba zdôrazniť, ako vyplýva z bodu 32 tohto rozsudku, že VAT and Duties Tribunal konštatoval, že dve plnenia uvedené v tomto bode boli nevyhnutne prepojené a predurčené. V návrhu na začatie prejudiciálneho konania vnútroštátny súd nespochybnil uvedené zistenie. Otázka predložená týmto súdom musí byť preto preskúmaná výlučne v rozsahu, v akom predpokladá situáciu, akou je situácia vo veci samej, kde sa uskutočnili dve neoddeliteľne prepojené plnenia.

39 Na zodpovedanie takto upresnenej otázky treba vymedziť, na ktoré z uvedených plnení sa má prihliadať na účely uplatnenia článku 20 ods. 3 šiestej smernice alebo, prípadne, v akej miere sa má každé z týchto plnení zohľadniť.

Pripomienky predložené Súdnemu dvoru

40 Podľa spoločnosti Centralan sa zaobchádzanie s DPH z investičného majetku počas zostávajúceho obdobia povoleného na opravu uvedeného v článku 20 ods. 2 šiestej smernice považuje za „plne zdaniteľné" alebo „plne oslobodené od dane" podľa toho, či je dodávka, ktorou platiteľ dane na poslednom mieste postúpil svoje práva k danému investičnému majetku, zdanená alebo oslobodená od dane. Odsek 3 tohto článku neposkytuje žiaden základ umožňujúci zohľadniť viaceré plnenia v pomere k ich dôležitosti, keďže toto ustanovenie nie je zlučiteľné s postupným prevodom celého nehnuteľného majetku alebo súboru práv k tomuto majetku, najmä ak sa jednotlivé plnenia v rámci prevodu týkajú rôznych práv, postúpených rôznym osobám v rôznych okamihoch. Okrem iného znenie tohto ustanovenia neumožňuje výklad, ktorý by prihliadal na ekonomický význam plnenia v prípade postupných prevodov odlišným hospodárskym subjektom a nezohľadňoval nejaké plnenie z dôvodu, že čiastka, ktorej sa týka, je bezvýznamná.

41 Spoločnosť Centralan sa preto domnieva, že na účely opravy je podstatný jedine prevod zostatkového vlastníckeho práva.

42 Spojené kráľovstvo tvrdí, že cieľom pravidiel o odpočítaní DPH na vstupe, ktorých súčasť tvorí aj článok 20 ods. 3 šiestej smernice, je vymedziť čo najpresnejšie pomer odpočítateľnej DPH, aby sa odrazilo použitie vkladov vykonaných s cieľom uskutočňovať zdaniteľné plnenia. Podľa neho sa má uvedené ustanovenie vykladať v tom zmysle, že ak sa investičný majetok dodá prostredníctvom dvoch predurčených plnení, z ktorých jedno je zdaniteľné a druhé oslobodené od dane, na platiteľa dane sa má pozerať tak, akoby používala investičný majetok počas zostávajúceho obdobia povoleného na opravu čiastočne na zdaniteľné činnosti a čiastočne na činnosti oslobodené od dane, pomerne k hodnotám týkajúcim sa zdaniteľných dodávok a dodávok oslobodených od dane, prostredníctvom ktorých sa investičný majetok predal.

43 V dôsledku toho je podľa Spojeného kráľovstva potrebné pristúpiť k rozdeleniu, ak sa dodávka tovaru v zmysle článku 20 ods. 3 šiestej smernice vykoná prostredníctvom dvoch predurčených transakcií, z ktorých jedna je zdaniteľná a druhá oslobodená od dane. Zdôrazňuje, že výklad odporúčaný spoločnosťou Centralan by mal za následok, že postúpenie budovy Harrington by sa muselo považovať za plne zdaniteľné, hoci prevod zostatkového vlastníckeho práva predstavuje menej ako 0,02 % hodnoty tohto majetku.

44 Komisia Európskych spoločenstiev tvrdí, že článok 20 ods. 3 šiestej smernice predpokladá jednotnú transakciu, ktorá vymedzuje daňovú situáciu majetku v zostávajúcom období povolenom na opravu. Pripomína, že v súlade s článkom 5 ods. 1 tejto smernice sa za „dodávku tovarov" považuje prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník. Podľa Komisie sa zdá, že podľa platného vnútroštátneho práva nepredstavuje udelenie práva nájmu na 999 rokov prevod vlastníckeho práva, pretože zostatkové vlastnícke právo stále zostáva. V dôsledku toho takéto udelenie práva nájmu samo osebe nepredstavuje dodávku investičného majetku na účely článku 20 ods. 3.

45 Komisia sa teda rovnako ako spoločnosť Centralan domnieva, že na účely opravy sa má zohľadniť jedine prevod zostatkového vlastníckeho práva.

46 Komisia tiež vo svojich písomných pripomienkach uviedla, že ak by Súdny dvor musel rozhodnúť, že v prípade, akým je vec sama, treba uplatniť pojem zneužitie práva, je vhodné doplniť k odpovedi vnútroštátnemu súdu, že ak platiteľ dane alebo skupina vzájomne prepojených platiteľov dane vykoná jedno alebo viac plnení, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie, ale ktoré vytvoria umelú situáciu, ktorej jediným cieľom je vytvoriť podmienky potrebné pre vrátenie DPH na vstupe, na takéto plnenia sa nesmie prihliadať.

47 Počas pojednávania však Komisia uznala v súvislosti s prípadným uplatnením pojmu zneužitia práva, že tento bod nebol prejednaný pred vnútroštátnymi súdmi a že sa nesprávne domnievala, že vzhľadom na krátku lehotu, ktorá uplynula medzi na strane jednej výstavbou budovy Harrington a jej ďalším predajom s udelením práva nájmu na 20 rokov a na strane druhej uskutočnením dvoch plnení, ktoré sú predmetom konania vo veci samej, treba zastávať názor, že všetky tieto okolnosti tvoria spolu dopredu stanovený systém.

48 Počas toho istého pojednávania Spojené kráľovstvo subsidiárne súhlasilo s časťou písomných pripomienok Komisie súvisiacich s pojmom zneužitie práva.

Odpoveď Súdneho dvora

Úvodné poznámky

49 Pre zodpovedanie položenej otázky treba na úvod pripomenúť kontext, v ktorom je situovaný článok 20 ods. 3 šiestej smernice, konkrétne systém odpočtov stanovený v článkoch 17 až 20 smernice, ako aj cieľ, ktorý tento systém sleduje.

50 Podľa ustálenej judikatúry je právo na odpočet upravené v článkoch 17 až 20 šiestej smernice neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade ho nemožno obmedziť. Uplatňuje sa bezprostredne na všetky dane účtované pri plneniach uskutočňovaných na vstupe (pozri najmä rozsudky zo 6. júla 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Zb. s. I-1883, bod 18, a z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i., C-110/98 až C-147/98, Zb. s. I-1577, bod 43).

51 Súdny dvor už opakovane konštatoval, že systém odpočtov má za cieľ celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľa predstavuje DPH splatná alebo zaplatená pri výkone všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zabezpečuje úplnú daňovú neutralitu všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich účel alebo výsledky pod podmienkou, že sami osebe podliehajú DPH (pozri najmä rozsudky zo 14. februára 1985, Rompelman, 268/83, Zb. s. 655, bod 19; z 21. septembra 1988, Komisia/Francúzsko, 50/87, Zb. s. 4797, bod 15; z 15. januára 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Zb. s. I-1, bod 15, a z 26. mája 2005, Kretztechnik, C-465/03, Zb. s. I-4357, bod 34).

52 Zo znenia článku 17 ods. 2 šiestej smernice vyplýva, že daná osoba môže uplatniť právo na odpočet len vtedy, ak je „daňovníkom [platiteľom dane — *neoficiálny preklad*]" v zmysle smernice a zároveň používa dané tovary a služby na účely svojich zdaniteľných plnení (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. apríla 2004, Faxworld, C-137/02, Zb. s. I-5547, bod 24).

53 V prípade tovarov a služieb používaných platiteľom dane na výkon plnení s možnosťou odpočtu a zároveň plnení bez možnosti odpočtu, v súlade s článkom 17 ods. 5 šiestej smernice, možno vykonať odpočet iba tej časti DPH, ktorá sa týka prvých plnení. Táto časť sa určí v súlade s článkom 19 smernice (pozri v tomto zmysle rozsudky z 11. júla 1996, Régie Dauphinoise, C-306/94, Zb. s. I-3695, body 3 a 4, a z 13. júla 2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, Zb. s. I-6109, bod 24).

54 Z uvedeného vyplýva, že determinujúcim kritériom pre odpočet DPH na vstupe je použitie daných tovarov alebo služieb na zdaniteľné plnenia. Ako už Súdny dvor rozhodol, iba za predpokladu, že tovar je použitý na účely zdaniteľných plnení, si platiteľ dane môže odpočítať od DPH, ktorú má zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú za tento tovar (rozsudok zo 4. októbra 1995, Armbrecht, C-291/92,

Zb. s. I-2775, bod 27). Z judikatúry teda vyplýva, že skutočné alebo plánované použitie týchto tovarov alebo služieb vymedzuje rozsah pôvodného odpočtu, na ktorý má platiteľ dane právo na základe článku 17 šiestej smernice a rozsah prípadných opráv počas nasledujúcich období, ktoré sa musia vykonať za podmienok stanovených v článku 20 tejto smernice (pozri v tomto zmysle rozsudky z 11. júla 1991, Lennartz, C-97/90, Zb. s. I-3795, bod 15, a z 8. júna 2000, Schloßstraße, C-396/98, Zb. s. I-4279, bod 37).

55 Pokiaľ ide o investičný majetok, článok 20 šiestej smernice stanovuje osobitný režim opravy. V tejto súvislosti treba zdôrazniť, že v rámci druhej smernice Rady 67/228/EHS z 11. apríla 1967 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — Štruktúra a postupy uplatnenia spoločného systému dane z pridanej hodnoty [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES 71, s. 1303) Súdny dvor rozhodol, že osobitný režim stanovený touto smernicou pre investičný majetok sa vysvetľuje a je odôvodnený dlhodobým používaním týchto tovarov a súčasným odpisovaním nákladov na ich nadobudnutie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 1. februára 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, 51/76, Zb. s. 113, body 12 a 13). Tieto podmienky sa uplatňujú *mutatis mutandis* na osobitný režim opravy odpočtov súvisiacich s investičným majetkom, ktorý je stanovený v článku 20 šiestej smernice.

56 Článok 20 ods. 3 šiestej smernice upravuje osobitný prípad dodávky investičného majetku pred koncom obdobia povoleného na opravu. V takomto prípade sa ročná oprava nahradí jednorázovou úpravou založenou na predpoklade, že predmetný investičný majetok sa bude používať počas obdobia, ktoré doteraz neuplynulo. Podľa tohto ustanovenia závisí možnosť odpočítať DPH na vstupe od toho, či vykonaná dodávka podlieha alebo nie tejto dani.

57 Z vyššie uvedeného vyplýva, že pravidlá stanovené šiestou smernicou v oblasti opráv majú za cieľ zvýšiť presnosť odpočtov spôsobom zaručujúcim neutrálnosť DPH tak, aby plnenia vykonané v predchádzajúcom štádiu naďalej umožňovali uplatniť právo na odpočet len za predpokladu, že slúžia na poskytnutie plnení podliehajúcich

takejto dani. Prostredníctvom týchto pravidiel má teda smernica za cieľ vytvoriť úzky a priamy vzťah medzi právom na odpočet dane na vstupe a používaním daných tovarov a služieb na zdaniteľné plnenia.

58 Práve vo svetle týchto úvah treba preskúmať uplatnenie pravidla na opravu stanoveného v článku 20 ods. 3 šiestej smernice na situáciu, akou je situácia vo veci samej.

O uplatnení článku 20 ods. 3 šiestej smernice

59 V tejto súvislosti treba najskôr vymedziť, ktoré plnenie alebo prípadne plnenia vo veci samej sú spôsobilé byť „prípadom dodávky počas obdobia povoleného na opravu" v zmysle článku 20 ods. 3 šiestej smernice.

60 Treba pripomenúť, že podľa článku 5 ods. 1 šiestej smernice „pojem ‚dodávka tovarov' predstavuje prevod práva nakladať s hmotným majetkom na iného majiteľa [nakladať s hmotným majetkom ako vlastník — *neoficiálny preklad*]".

61 Vnútroštátny súd v položenej otázke upresňuje, že predaj budovy Harrington sa uskutočnil prostredníctvom dvoch dodávok. Spoločnosť Centralan však tvrdí, že článok 20 ods. 3 šiestej smernice nie je zlučiteľný s postupným prevodom celého investičného majetku, zatiaľ čo Komisia sa domnieva, že znenie tohto ustanovenia predpokladá jedinú transakciu. Komisia, odvolávajúc sa na vnútroštátne právo o vlastníctve, v tejto súvislosti tvrdí, že jedine prevod zostatkového vlastníckeho práva možno považovať za prevod práva nakladať s touto budovou ako vlastník.

62 Bez toho, aby bolo potrebné rozhodnúť o dôvodnosti tohto posledného tvrdenia, keďže Súdny dvor nemá právomoc vykladať vnútroštátne právo členských štátov, však treba skonštatovať, že zo znenia článku 5 ods. 1 šiestej smernice vyplýva, že pojem dodávka tovaru neodkazuje na prevod vlastníckeho práva formou určenou platným vnútroštátnym právom, ale zahŕňa akékoľvek plnenie spočívajúce v prevode hmotného majetku jednou stranou, ktorá týmto oprávňuje druhú stranu skutočne týmto majetkom nakladať ako vlastník (rozsudky z 8. februára 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Zb. s. I-285, bod 7, a zo 6. februára 2003, Auto Lease Holland, C-185/01, Zb. s. I-1317, bod 32).

63 V tomto kontexte prináleží vnútroštátnemu súdu určiť v každom jednotlivom prípade, v závislosti od skutkových okolností veci samej, či dané plnenie týkajúce sa majetku zakladá prevod práva nakladať s vecou ako vlastník v zmysle článku 5 ods. 1 šiestej smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok Shipping and Forwarding Enterprise Safe, už citovaný, bod 13).

64 Preto ak v konaní vo veci samej vnútroštátny súd dospel k záveru, podľa ktorého za osobitných okolností daného prípadu, sa každým z dvoch úzko prepojených plnení uskutočnených medzi spoločnosťami Centralan a Inhoco a Univerzitou previedlo na každý z týchto subjektov právo nakladať budovou Harrington ako vlastník, každé z týchto dvoch plnení môže byť považované za „dodávku" v zmysle článku 5 ods. 1 šiestej smernice a následne jej článku 20 ods. 3.

65 Uvedený výklad nemôže byť spochybnený tvrdením Komisie, podľa ktorého je ťažké pripustiť, že dve rozdielne osoby, majúce každá rôzne práva k majetku, majú každá právo nakladať s ním ako vlastník.

66 Rôzne spôsoby uplatnenia pojmu spoluvlastníctva v právnych poriadkoch členských štátov naznačujú, že je možné, aby právo nakladať s vecou ako vlastník mali viaceré osoby. Výklad uvedený v bode 64 tohto rozsudku preto nemôže byť spochybnený skutočnosťou, že hneď po udelení práva nájmu na 999 rokov mala spoločnosť Centralan ešte zostatkové vlastnícke právo, ani skutočnosťou, že udelenie tohto práva nájmu zaťažilo plné vlastnícke právo tak, že jedine zostatkové vlastnícke mohlo byť postúpené, a nie nezaťažené plné vlastnícke právo.

67 Z vyššie uvedeného vyplýva, že vo veci samej tak prvé plnenie, spočívajúce v udelení práva nájmu na 999 rokov, ako aj druhé plnenie, spočívajúce v prevode zostatkového vlastníckeho práva, sú spôsobilé byť „dodávkou" v zmysle šiestej smernice.

68 Za predpokladu, že obidve tieto plnenia predstavujú dodávku, treba vymedziť, ktoré z nich sa má zohľadniť na účely opravy ustanovenej v článku 20 ods. 3 šiestej smernice, alebo prípadne, v akom rozsahu má byť každé z nich na tento účel zohľadnené.

69 V tejto súvislosti, ako zdôraznil vnútroštátny súd, môžu byť zohľadnené, podľa okolností:

— plnenie, ktorým spoločnosť Centralan definitívne previedla právo, ktoré mala k budove Harrington, konkrétne prevod zostatkového vlastníckeho práva, ktoré je zdaniteľným plnením,

— plnenie, ktoré je z ekonomického pohľadu najvýznamnejšie, konkrétne udelenie práva nájmu na 999 rokov, ktoré je plnením oslobodeným od dane, alebo

— obidve tieto plnenia spoločne.

70 Na základe článku 20 ods. 3 šiestej smernice v prípade dodávky počas obdobia povoleného na opravu sa na investičný majetok pozerá tak, akoby ho platiteľ dane stále používal na svoju hospodársku činnosť až do uplynutia obdobia povoleného na opravu. Táto hospodárska činnosť sa považuje za plne zdanenú v prípade, ak dodávka daného majetku je zdanená a za celkom oslobodenú od dane v prípade, ak je dodávka tohto majetku oslobodená od dane.

71 Spoločnosť Centralan zdôrazňuje, opierajúc sa o skutočnosť, že znenie tohto ustanovenia sa zrejme obmedzuje na situáciu, v ktorej „prípad dodávky počas obdobia povoleného na opravu" pozostáva z jedinej dodávky, že vlastnícke právo k budove Harrington v celom rozsahu stratila až vtedy, keď bolo prevedené zostatkové vlastnícke právo. Tvrdí, že opravu odpočtov treba vykonať až k tomuto dátumu.

72 Zo znenia článku 20 ods. 3 šiestej smernice však nemožno vyvodiť, že v situácii, keď „prípad dodávky" pozostáva z dvoch úzko a neoddeliteľne prepojených plnení, z ktorých obidve sami osebe môžu byť považované za dodávku, sa má na účely opravy stanovenej v tomto ustanovení zohľadniť iba jedno z týchto plnení.

73 Ako však vyplýva z bodov 50 až 57 tohto rozsudku, systém odpočtov a úprav stanovených v článkoch 17 až 20 šiestej smernice má za cieľ vytvoriť úzky a priamy vzťah medzi právom na odpočet dane na vstupe a používaním daných tovarov a služieb na zdaniteľné plnenia.

74 Treba skonštatovať, že za osobitných okolností vo veci samej sa zohľadnením každej z dvoch dodávok pomerne k ich hodnote môže dosiahnuť uvedený cieľ najuspokojivejším spôsobom. Oprava odpočtov DPH na vstupe v skutočnosti odráža ešte vernejším spôsobom predpokladané zdaniteľné alebo oslobodené od dane použitie budovy Harrington, ako rozdelenie v závislosti od ich hodnôt.

75 Na druhej strane, ak by sa za takých okolností, akými sú okolnosti vo veci samej, prihliadlo jedine na posledné vykonané plnenie, nedosiahol by sa uvedený cieľ, pretože by sa tým úplne opomenula skutočnosť, že predmetný investičný majetok bol takisto dodaný v rámci plnenia oslobodeného od dane.

76 Pokiaľ by sa zohľadnilo plnenie, ktoré je z ekonomického hľadiska najvýznamnejšie, tiež by sa sledovaný cieľ nedosiahol, pretože by sa opomenulo, že majetok bol takisto predmetom dodávky v rámci zdaniteľného plnenia. Toto posledné riešenie by mohlo viesť k ešte nekoherentnejším výsledkom, ak by hodnoty dvoch po sebe nasledujúcich dodávok boli blízke.

77 Uvedený výklad nemožno spochybniť skutočnosťou, že mechanizmus rozdelenia nie je výslovne upravený v článku 20 ods. 3 šiestej smernice, hoci ostatné ustanovenia tejto smernice, najmä článok 17 ods. 5 výslovne takýto mechanizmus stanovujú.

Pravidlá na opravy týkajúce sa investičného majetku, ktorých súčasťou je aj článok 20 ods. 3, sa majú vykladať vzhľadom na ich cieľ, a to zaistiť, aby odpočty na vstupe úzko odrážali použitie dlhodobých vkladov na účely zdaniteľných plnení.

78 Takýto výklad okrem iného podporuje judikatúra Súdneho dvora. Súdny dvor rozhodol, že pomerný prístup treba uplatniť aj vtedy, ak to znenie relevantného ustanovenia šiestej smernice výslovne nestanovuje (rozsudky Armbrecht, už citovaný, body 29 a 32, a z 26. septembra 1996, Enkler, C-230/94, Zb. s. I-4517, bod 38).

79 Spoločnosť Centralan a Komisia však poukazujú na praktické ťažkosti, ktoré môžu podľa nich vyplynúť zo zohľadnenia obidvoch dodávok na účely článku 20 ods. 3 šiestej smernice. V tejto súvislosti najmä zdôrazňujú prípad, keď sa dve dodávky uskutočnia počas odlišných období.

80 Bez toho, aby bolo potrebné v prejednávanej veci skúmať takýto prípad, keďže je iba hypotetický, stačí poznamenať, že hoci zohľadnenie viac ako jednej dodávky uskutočnenej počas obdobia povoleného na opravu môže určite spôsobiť isté praktické ťažkosti, nevedie k ťažkostiam, ktoré by boli neprekonateľné a mohli sa dotknúť uplatnenia režimu DPH. Ako uviedla generálna advokátka v bodoch 56 a 58 svojich návrhov, v takom prípade by bolo povedzme možné pristúpiť podľa článku 20 ods. 2 šiestej smernice k oprave časti pôvodného odpočtu vzťahujúceho sa na majetok, ktorý zostal vo vlastníctve platiteľa dane, až do postúpenia vlastníckeho práva alebo, podľa okolností, do konca obdobia povoleného na opravu.

81 Nakoniec vzhľadom na okolnosti, akými sú okolnosti vo veci samej, ak by vnútroštátny súd dospel k záveru uvedenému v bode 64 tohto rozsudku, teda že každým z dvoch predmetných plnení sa previedlo právo nakladať s investičným majetkom ako vlastník, oprava stanovená v článku 20 ods. 3 šiestej smernice sa musí vykonať so zreteľom na obidve dotknuté dodávky pomerne k ich hodnotám, netreba za takýchto okolností preskúmať otázku prípadného uplatnenia zásady zákazu zneužitia práva.

82 Za týchto podmienok treba na položenú otázku odpovedať tak, že článok 20 ods. 3 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že ak sa jednej osobe udelí právo nájmu investičného majetku na 999 rokov za uhradenie značnej odmeny a ak sa zostatkové vlastnícke právo k tomuto majetku postúpi o tri dni neskôr na inú osobu za omnoho nižšiu cenu, zatiaľ čo tieto dve plnenia

— sú neoddeliteľne prepojené a

— pozostávajú z prvého plnenia, ktoré je oslobodené od dane, a z druhého plnenia, ktoré je zdaniteľné,

— a ak tieto plnenia predstavujú dodávky v zmysle článku 5 ods. 1 tejto smernice z dôvodu prevodu práva nakladať s týmto investičným majetkom ako vlastník,

predmetný majetok sa považuje až do uplynutia obdobia povoleného na opravu za používaný na hospodársku činnosť, o ktorej sa predpokladá, že je čiastočne zdaniteľná a čiastočne oslobodená od dane podľa pomeru hodnôt obidvoch plnení.

O trovách

83 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 (tretia komora) rozhodol takto:

Článok 20 ods. 3 šiestej smernice Rady 77/388/EHS 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, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, sa má vykladať v tom zmysle, že ak sa jednej osobe udelí právo nájmu investičného

majetku na 999 rokov za uhradenie značnej odmeny a ak sa zostatkové vlastnícke právo („freehold reversion“) k tomuto majetku postúpi o tri dni neskôr na inú osobu za omnoho nižšiu cenu, zatiaľ čo tieto dve plnenia

— **sú neoddeliteľne prepojené a**

— **pozostávajú z prvého plnenia, ktoré je oslobodené od dane, a z druhého plnenia, ktoré je zdaniteľné,**

— **a ak tieto plnenia predstavujú dodávky v zmysle článku 5 ods. 1 tejto smernice z dôvodu prevodu práva nakladať s týmto investičným majetkom ako vlastník,**

predmetný majetok sa považuje až do uplynutia obdobia povoleného na opravu za používaný na hospodársku činnosť, o ktorej sa predpokladá, že je čiastočne zdaniteľná a čiastočne oslobodená od dane podľa pomeru hodnôt obidvoch plnení.

Podpisy