

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

MELCHIORA WATHELETA

přednesené dne 30. května 2013(1)

Věc C-622/11

Staatssecretaris van Financiën

proti

Pactor Vastgoed BV

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko)]

„Šestá směrnice o DPH – Článek 20 – Nárok na odpot – Oprava odpotu – Dodání nemovitosti dodavatelem realitní společnosti – Dodatečné vyměření DPH dlužné na základě opravy odpotu u jiné osoby povinné k dani, než je osoba, která převodně tento odpot provedla, a která se neúčastnila zdanitelného plnění, které vedlo k tomuto odpotu“

Obsah

I – Právní rámec

A – Unijní právo

B – Nizozemské právo

II – Spor v převodním řízení a předběžná otázka

III – Analýza

A – Pochybnosti ohledně výkladu článku 12a zákona

B – Shrnutí argumentů účastníků řízení

C – Posouzení

1. Úvodní poznámky

2. Článek 12a zákona a šestá směrnice

- a) Hlavní argument nizozemské vlády
 - i) K ?látku 20 šesté sm?rnice
 - ii) K ?látku 21 šesté sm?rnice
 - iii) K pojmu „postupy“ použitému v ?láncích 13 a 20 šesté sm?rnice
- b) Ostatní argumenty předložené ú?astníky ?ízení
 - i) První argument
 - ii) Druhý argument
 - iii) T?etí argument
 - iv) ?tvrtý argument
 - v) Pátý argument
- 3. ?lánek 12a zákona a rozhodnutí Rady 88/498

IV – Záv?ry

1. Tato žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce, podaná Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud) (Nizozemsko), se týká výkladu ?látku 20 šesté sm?rnice 77/388/EHS(2) a její podstatou je otázka, zda lze opravu odpotu dan? z p?idané hodnoty (dále jen „DPH“) uložit jinému hospodá?skému subjektu, než je osoba povinná k dani, která p?vodn? tento odpot et provedla, a který se neú?astnil zdanitelného pln?ní, jež vedlo k tomuto odpotu.
2. Tato otázka vyvstala ve sporu v p?vodním ?ízení mezi Staatssecretaris van Financiën (ministr financí, dále jen „Staatssecretaris“) a společností Pactor Vastgoed BV, které byla takováto oprava uložena.

I – Právní rámec

A – Unijní právo

3. ?lánek 13, nadepsaný „Osvobození od dan? v tuzemsku“ ?ást B šesté sm?rnice, stanoví:

„1. Aniž jsou dot?eny jiné p?edpisy [Unie], osvobodí ?lenské státy od dan? následující pln?ní, a to za podmínek, které samy stanoví k zajišt?ní správného a jednozna?ného uplat?ování t?chto osvobození a k zamezení jakýchkoli da?ových únik?, vyhýbání se da?ovým povinnostem ?i zneužití da?ového režimu:

[...]

- g) dodání budovy nebo její ?ásti a pozemku k ní p?iléhajícího, krom? t?ch, které jsou uvedeny v ?l. 4 odst. 3 písm. a);

[...]“

4. ?lánek 13 ?ást C šesté sm?rnice stanoví:

„Řecké státy mohou poskytnout osobám povinným k dani možnost volby zdanění v případě:

[...]

b) plnění uvedených v části B písm. d), g) a h) tohoto článku.

Řecké státy mohou omezit rozsah možnosti [dosah práva] volby a stanovit podrobně způsob jejího uplatnění.“

5. Článek 17 šesté, nadepsaný směrnicí „Vznik a rozsah nároku na odpot dan“, stanoví následující:

„1. Nárok na odpot dan vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpotitelné daně.

2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpotit od daně, kterou je povinna odvést:

a) [DPH], která je splatná nebo byla odvedena za zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani, která je daňovým dlužníkem;

[...]“.

6. Článek 20 šesté směrnice stanoví:

„1. Pevodní odpot se opraví postupy stanovenými Řeckými státy, zejména:

a) je-li odpot daně vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok;

b) jestliže se od odevzdání daňového přiznání změnily okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpotu, zejména byly-li zrušeny některé koupě nebo byla-li získána některá snížení ceny; oprava se však neprovede u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena, ani při zničení, ztrátě či krádeži majetku, které byly řádně doloženy nebo potvrzeny, ani při použití prostředků na dárky malé hodnoty a poskytnutí vzorků blíže určených v čl. 5 odst. 6. Řecké státy mohou nicméně vyžadovat opravu u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena, a u krádeží.

[...]

3. Při dodání investičního majetku v průběhu opravného období se má za to, že je až do uplynutí opravného období využíván osobou povinnou k dani pro její ekonomickou činnost. Tato hospodářská činnost se považuje za plně zdaněnou, je-li zdaněno dodání zmíněného zboží; považuje se za plně osvobozenou od daně, je-li dodání osvobozeno od daně. Oprava se provede jednorázově za celé opravné období, které dosud neuplynulo.

V posledním případě se však mohou Řecké státy říci požadavku na opravu, je-li kupujícím osoba povinná k dani, která využívá daného investičního majetku výhradně k plněním, u nichž je [DPH] odpotitelná.

4. Pro účely použití odstavců 2 a 3 mohou Řecké státy:

[...]

– přijmout jakákoliv vhodná opatření k zajištění toho, aby opravy neměly za následek neoprávněnou výhodu;

– umožnit administrativní zjednodušení.

[...]"

7. Článek 21, nadepsaný „Daňoví dlužníci v daňové finanční orgán“ odst. 1 písm. a) šesté směrnice, stanoví:

„Následující osoby jsou povinny odvádět [DPH]:

1. v rámci vnitřního systému:

a) osoby povinné k dani uskutečňující zdanitelná plnění jiná než ta, která jsou uvedena v čl. 9 odst. 2 písm. e) a uskutečňována osobou povinnou k dani usazenou v zahraničí. Uskutečňují-li zdanitelné plnění osoba povinná k dani usazená v zahraničí, mohou členské státy přijmout předpisy, na jejichž základě je povinná odvádět daň jiná osoba než osoba povinná k dani usazená v zahraničí. Za takovou jinou osobu může být mimo jiné ustanoven daňový zástupce nebo jiná osoba, pro kterou se zdanitelné plnění provádí. Členské státy mohou rovněž stanovit, že někdo jiný než osoba povinná k dani je povinen odvádět daň společně a nerozdílně,

b) osoby, kterým poskytují služby uvedené v čl. 9 odst. 2 písm. e) osoby povinné k dani usazené v zahraničí. Členské státy mohou nicméně požadovat, aby poskytovatel služeb byl povinen odvádět daň společně a nerozdílně,

c) každá osoba, která uvádí [DPH] na faktuře nebo jiném dokladu sloužícím jako faktura;

2. při dovozu: osoba nebo osoby, které členský stát, do kterého je zboží dováženo, označí nebo uzná jako daňové dlužníky.“

8. Článek 27 odst. 1 šesté směrnice stanoví:

„Rada může na návrh Komise jednomyslně povolit kterémukoli členskému státu, aby zavedl zvláštní opatření odchylná se od této směrnice, jejichž cílem je zjednodušit postup výběru daní nebo zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. Opatření zamýšlená ke zjednodušení postupu vymáhání daní smají ovlivnit výši daní splatné při konečné spotřebě nejvýše v zanedbatelném rozsahu.“

9. Článek 1 rozhodnutí Rady 88/498/EHS ze dne 19. července 1988(3), přijatého na základě uvedeného čl. 27 odst. 1 stanoví, že, pokud jde o plnění uvedená v čl. 13 části B písm. g) a h) šesté směrnice, Nizozemské království je oprávněno odchylně od čl. 21 odst. 1 písm. a) této směrnice uplatňovat v rámci režimu volby zdanění v uvedeném čl. 13 části C písm. b) ustanovení, jehož cílem je uložit platbu DPH nabyvateli(4).

B – Nizozemské právo

10. Článek 11 zákona z roku 1968 o dani z obrátu(5) (dále jen „zákon“) stanoví:

„1. Za podmínek stanovených nařízením jsou od daní osvobozena:

a) dodání nemovitostí a práv, kterými jsou zatížena, s výjimkou:

1) dodání budov nebo jejich částí a pozemků, na nichž stojí, uskutečněné před jejich prvním obydlením nebo do dvou let po něm, jakož i dodání stavebních pozemků;

2) jiná dodání než dodání uvedená v bodě 1 osobám, které využívají nemovitosti pro účely,

kté zakládají zcela í tém?? zcela nárok na odpot dan? na základ? ílanku 15 za podmínky, že podnikatel, který dodává zboží, a podnikatel, který si zvolil tuto možnost v notářské listin?, potvrzují dodání zboží, podávají společně za tímto úelem žádost u daového úadu a dále dodrží podmínky stanovené ministerskou vyhláškou;

[...]"

11. ílánek 12 odst. 1 zákona stanoví:

„Da? je uložena podnikateli, který dodal zboží nebo poskytl službu“.

12. ílánek 12a zákona stanoví:

„Je-li neprávem využita výjimka uvedená v íl. 11 odst. 1 písm. a) bod? 2, jelikož osoba, které bylo dodání uskutečeno, nevyužívá nemovitost k účelům, které podle ílanku 15 zcela nebo téměř zcela opravují k odpotu dan?, je da?, která byla odpotena podle ílanku 15 v souvislosti s tímto dodáním osobou, která provedla dodání, pčem?tem dodatečného vym?ení dan? uloženého osob?, které bylo dodání uskutečeno“.

II – Spor v p?vodním ízení a p?edběžná otázka

13. Společnost Pactor je společností p?sobící zejména v oblasti nemovitostí a jako taková je osobou povinnou k DPH ve smyslu íl. 4 odst. 1 šesté sm?nice.

14. Této společnosti bylo za období od 1. ledna do 31. prosince 2000 vydáno rozhodnutí o dodatečném výb?ru DPH. Na základ? odvolání byla íástka stanovená v tomto dodatečném platebním vým?ru rozhodnutím daového úadu ponechána nezmeněná. Rechtbank te 's?Gravenhage (Okresní soud v Haagu) zamítl žalobu podanou proti tomuto rozhodnutí. Společnost Pactor Vastgoedse proti tomuto rozsudku odvolala k Gerechtshof te 's?Gravenhage (Odvolací soud v Haagu). Gerechtshof te 's?Gravenhage zrušil rozhodnutí Rechtbank te 's?Gravenhage a vyhověl žalob? podané proti rozhodnutí daového úadu, a zrušil p?itom toto rozhodnutí i rozhodnutí o dodatečném vym?ení dan?. Gerechtshof rozsudek Rechtbank zrušil, prohlásil žalobu k tomuto soudu podanou proti rozhodnutí daového úadu za opodstatněnou a zrušil toto rozhodnutí, jakož i rozhodnutí o dodatečném vym?ení dan?. Staatssecretaris tedy proti rozsudku vydanému Gerechtshof te 's?Gravenhage podal k p?edkládajícímu soudu kasační opravný prostředek.

15. Ze spisu p?edloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že k podání této žádosti o rozhodnutí o p?edběžné otázce vedly tři transakce.

16. Nejprve první transakce, která spoívá ve skutečnosti, že několik let před rokem 2000 byla nemovitost prodána vlastníkem (dále jen „osoba povinná k dani ? 1“) jinému dodavateli (dále jen „osoba povinná k dani ? 2“). Jelikož se strany rozhodly pro zdanění, provedla osoba povinná k dani ? 2 odpot DPH, která jí byla vyfakturována.

17. Následně druhá transakce, která spoívá ve skutečnosti, že osoba povinná k dani ? 2 dne 5. ledna 2000 dodala stejnou nemovitost společnosti Pactor Vastgoed (dále jen „osoba povinná k dani ? 3“), která se po dohod? s dodavatelem rovněž rozhodla pro zdanění tohoto dodání. Jak ukládá íl. 11 odst. 1 písm. a) bod 2 zákona, společnost Pactor Vastgoed p?i této p?ležitosti uvedla, že *bude využívat tuto nemovitost za účelem poskytování plnění, která zcela nebo téměř zcela opravují k odpotu dan?*, omezení známé jako „kritérium 90 %“. Poínaje dubnem 2000 však společnost Pactor Vastgoed uvedenou nemovitost pronajala v režimu osvobozeném od DPH.

18. Nakonec třetí transakce, která spoívá ve skutečnosti, že společnost Pactor Vastgoed tuto

nemovitost na zařátku července 2000 prodala třetí osobě, a to rovněž při osvobození od DPH.

19. Daňový úřad měl za to, že společnost Pactor Vastgoed v důsledku toho nedodržela podmínku spojenou s volbou zdanění, která vyžadovala zdaněné využívání nemovitosti. Dodání společnosti Pactor Vastgoed tak mělo být osvobozeno od DPH(6).

20. Podle daňového úřadu bylo potřeba použít články 12a zákona. Na základě tohoto článku vydal osobě povinné k dani §. 3 dodatečný daňový výměr, když částku daně vypočetl na základě částky DPH, u které již osoba povinná k dani §. 2 v minulosti provedla odpotet v okamžiku nabytí nemovitosti od osoby povinné k dani §. 1, což je částka, kterou bylo třeba opravit, jelikož se jednalo o dodání, které mělo být osvobozeno od daně(7).

21. V případě transakce mezi osobou povinnou k dani §. 2 a osobou povinnou k dani §. 3 měl daňový úřad za to, že se zpětnou úinností k 5. lednu 2000 byla nemovitost dodána společnosti Pactor Vastgoed v režimu osvobozeném od DPH, a že je tedy třeba v důsledku toho zrušit daň uplatňnou z tohoto dodání, jakož i odpotet, což podle nizozemské vlády nemělo žádný vcný následek na společnost Pactor Vastgoed. Tato osoba povinná k dani §. 3 musela totiž zrušit jak nesprávně odvedenou DPH, tak nesprávně provedený odpotet.

22. Krom toho musela být rovněž opravena DPH dříve odpotená osobou povinnou k dani §. 2 pro zbývající roky využívání osvobozeného od daně. Při dodání osobě povinné k dani §. 3 se totiž mělo za to, že nemovitost bude nadále využívána v režimu podléhajícím zdanění, takže dříve odpotená DPH mohla být zachována pro zbývající část opravného období.

23. Tato „opravená DPH“, ve výši minimálně 259 820 eur, byla předmětem dodatečného výměru daně, který daňový úřad uložil společnosti Pactor Vastgoed.

24. Jak jsem uvedl v bodě 14 tohoto stanoviska, Gerechtshof te 's-Gravenhage zrušil rozsudek Rechtbank te 's-Gravenhage, který potvrdil rozhodnutí daňového úřadu. V rámci kasačního opravného prostředku podaného Staatssecretaris proti rozsudku Gerechtshof te 's-Gravenhage u předkládajícího soudu společnost Pactor Vastgoed tvrdila, že „opravená DPH“ měla být vybrána nikoliv u ní, ale u dodavatele. Článek 12a zákona, na kterém je založen výběr opravené DPH od společnosti Pactor Vastgoed, je v rozporu se šestou směrnicí.

25. Staatssecretaris naproti tomu tvrdil, že se Gerechtshof te 's-Gravenhage dopustil nesprávného právního posouzení, když rozhodl, že na základě článku 12a zákona nebylo možné uložit nabyvateli nemovitosti (osobě povinné k dani §. 3) dodatečný výměr výše DPH, ze které dodavatel (osoba povinná k dani §. 2) provedl odpotet v důsledku předchozího nabytí nemovitosti od osoby povinné k dani §. 1.

26. Za těchto podmínek se Hoge Raad der Nederlanden rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je podle šesté směrnice přípustné, aby v případě, že je převodní odpotet DPH provedený podle článku 20 této směrnice opraven v tom smyslu, že částka odpotu musí být zcela nebo částečně zaplacená, byla tato částka vyměřena jiné osobě, než je osoba povinná k dani, která předtím provedla odpotet daně, zejména [...] osobě, které tato osoba povinná k dani dodala zboží?“

27. Společnost Pactor Vastgoed, nizozemská vláda, Irsko a finská vláda, jakož i Komise předložily písemná vyjádření. Na jednání konaném dne 18. dubna 2013 přednesli svá vyjádření všichni tyto účastníci řízení s výjimkou finské vlády.

III – Analýza

A – *Pochybnosti ohledně výkladu článku 12a zákona*

28. Před posouzením argumentů účastníků řízení je třeba zdůraznit, že v Nizozemsku – jak vyplývá z předkládacího usnesení – existují pochybnosti o otázce, zda lze článek 12a zákona brát jako základ pro uložení dodatečného výměru částky DPH nabyvateli nemovitosti, ze které provedl dodavatel odpout s tím, že tato částka měla být opravena.

29. Podle generální advokátky v původním řízení i podle samotného předkládajícího soudu nelze cíl článku 12a zákona nalézt jasně v samotném znění tohoto ustanovení(8). Komise jde ještě dále, neboť otevřeně přiznává, že nechápe smysl uvedeného ustanovení.

30. Přemýšlí totiž znění článku 12a zákona, slova „daní, která byla odpoutena [...]“(9) v souvislosti s tímto dodáním osobou, která provedla dodání“, se týkají dodání osobou povinnou k dani §. 1 (prodávající) osobou povinné k dani §. 2 (dodavatel).

31. Podle znění samotného zákona se tudíž „vyměření daní uložené osobě, které bylo dodání uskutečнено“ nutně týká osoby povinné k dani §. 2.

32. Z toho vyplývá, že dotčeným dodáním nemůže být v zásadě dodání osobou povinnou k dani §. 2 osobou povinné k dani §. 3, neboť ve vztahu k tomuto dodání nemá osoba povinná k dani §. 2 žádnou možnost odpoutu.

33. Znění článku 12a zákona je tedy nutné vykládat velmi extenzivně – jak to činí nizozemská vláda(10) – proto, aby se vztahovalo na osobu povinnou k dani §. 3.

34. Podle předkládajícího soudu(11) totiž znění článku 12a zákona poskytuje dostatečný prostor k tomu, aby v souladu s cílem tohoto ustanovení byla slovy „daní, která byla odpoutena [...]“ v souvislosti s tímto dodáním osobou, která provedla dodání“, chápána částka DPH, která byla předtím odpoutena osobou povinnou k dani, jež provedla následné dodání a která musí být opravena, jelikož toto dodání bylo na základě pozdějšího posouzení ve skutečnosti osvobozené od DPH z toho důvodu, že se později ukázalo, že nebyla splněna podmínka stanovená zákonem(12). Dodání mezi osobou povinnou k dani §. 2 a osobou povinnou k dani §. 3 tedy v této věci vedlo – vzhledem k tomu, že si prodávající a kupující zvolili dodání, které podléhá DPH – k tomu, že podnikatel, který provedl dodání, využil příliš vysokého odpoutu DPH (i když tento odpoutet vyplýval ze skutečnosti, že tento podnikatel si se svým vlastním dodavatelem zvolili zdanění předchozího dodání DPH).

35. Je zjevné v cíli předkládajícího soudu, který je jediný příslušný k výkladu vnitrostátního práva, aby provedl výklad článku 12a zákona (s přihlédnutím k informacím poskytnutým Soudním dvorem v této věci).

36. V každém případě budu při přezkoumání otázky položené předkládajícím soudem předpokládat, že 12a zákona umožňuje provedení výkladu ze strany nizozemských daňových úřadů.

B – *Shrnutí argumentů účastníků řízení*

37. Společnost Pactor Vastgoed tvrdí, že šestá směrnice členským státům neumožňuje, ať již se souhlasem Rady či bez něj, aby v takové věci, jako je věc v povodním řízení, za osobu povinnou k opravené DPH určily jinou osobu než osobu povinnou k dani. 2. Podle ní tedy článek 12a zákona v tomto ohledu porušuje šestou směrnici.

38. Nizozemská vláda se naopak domnívá, že ustanovení šesté směrnice nebrání tomu, aby členské státy v kontextu, o který se jedná ve věci v povodním řízení, vybíraly opravenou DPH od nabyvatele nemovitosti.

39. Irsko a finská vláda v podstatě předkládají stejné tvrzení jako nizozemská vláda. Domnívají se zejména, že z článku 20 šesté směrnice i z kontextu a struktury této směrnice vyplývá, že členské státy mají posuzovací pravomoc, která jim umožňuje určit podmínky, za kterých lze opravu odpot uložit jiné osobě než osobě povinné k dani, která tento odpot povodně provedla. Podle Irska by byl opačný výklad neslučitelný se systémem DPH zavedeným šestou směrnicí, jakož i se zásadami právní jistoty a daňové neutrality. Navíc by měl za následek oslabení účinnosti mechanismu vymáhání daňových poplatků.

40. Nakonec Komise stejně jako společnost Pactor Vastgoed zastává opačné stanovisko než nizozemská a finská vláda, jakož i Irsko, a v podstatě se domnívá, že je třeba na předběžnou otázku odpovědět záporně.

C – Posouzení

1. Úvodní poznámky

41. Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda šestá směrnice musí být vykládána v tom smyslu, že umožňuje, aby byl odpot provedený při dodání nemovitosti osobou povinnou k dani. 1 osobě povinné k dani. 2 opraven tak, že daň bude dodatečně vyměřena vůči osobě povinné k dani. 3 (Pactor Vastgoed), která je odlišná od osoby, která provedla odpot v minulosti.

42. Nizozemské království využilo možnosti stanovené v čl. 13 části C písm. b) šesté směrnice, která členským státům umožňuje přiznat osobám povinným k dani právo zvolit si zdanění některých transakcí, které jsou na základě obecného pravidla obsaženého v čl. 13 části B písm. g) této směrnice osvobozené od DPH(13). Mezi tyto transakce patří dodání budovy nebo její části a pozemku k ní přísluhajícího, kromě dodání před jejich prvním obydlením.

43. Je třeba uvést, že čl. 13 část C poslední odstavec šesté směrnice dodává, že „[čl]enské státy mohou omezit rozsah možnosti [dosah práva] volby a stanovit podrobně způsob jejího uplatňování“.

44. Pořínaje dnem 31. března 1995 v 18 hod nizozemský zákonodárce omezil možnost volby, aby dodání podléhalo zdanění na dodání nemovitostí osobám, které využívají tyto nemovitosti k účelům, jež podle článku 15 zcela nebo téměř zcela opravují k odpotu daně(14).

45. Jak uvádí předkládající soud, může nastat situace, že i když dotčení podnikatelé (podnikatel, který provedl dodání, a podnikatel, kterému bylo dodáno) vycházejí povodně z určitého účelu použití předemtu, který opravuje ke zdanění dodání, užívá ji následně podnikatel, kterému byla nemovitost dodána, k účelu, na jehož základě nebylo možné využít zdanění dodání. Ustanovení právních předpisů vycházejí z toho, že v tomto případě mělo být dodání osvobozeno od DPH, v důsledku čehož musí být DPH, kterou dodavatel v minulosti odpotl, opravena.

46. Článek 12a zákona, který tyto situace upravuje, stanoví, že „[j]e-li neprávem využita

výjimka uvedená v ?l. 11 odst. 1 písm. a) [bod? 2], jelikož osoba, které bylo dodání uskutečneno, nevyužívá nemovitost k účelům, které podle ?lánku 15 zcela nebo téměř zcela opravňují k odpot?u dan?, je da?, která byla odpot?ena podle ?lánku 15 v souvislosti s tímto dodáním osobou, která provedla dodání, p?edem?tem dodatečného vym?zení dan? uloženého osob?, *které bylo dodání uskutečneno*“ (kurziva provedena autorem tohoto stanoviska).

2. ?lánek 12a zákona a šestá sm?rnice

47. Je třeba uvést, že šestá sm?rnice neobsahuje výslovná ustanovení týkající se osoby povinné k dani, která je v p?ípád? opravy odpot?u povinna odvést DPH.

48. Sm?rnice 2006/112/ES(15), která mezitím zrušila a nahradila šestou sm?rnici, v tomto ohledu neposkytuje více informací.

49. Soudní dv?r již však mnohokrát p?ipomenul, že „ú?elem úpravy odpot? stanovené sm?rnici je zcela zbavit podnikatele zá?že DPH, která je splatná nebo byla uhrazena v rámci všech jeho ekonomických ?inností. Společný systém DPH v d?sledku toho zaručuje úplnou neutralitu, pokud jde o da?ovou zá?ž všech hospodá?ských ?inností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, za podmínky, že uvedené ?innosti samy rovněž podléhají DPH“(16).

50. Pokud jsou tedy zboží nebo služby po?ízené osobou povinnou k dani použity pro pot?eby pln?ní osvobozených od dan? nebo nepodléhajících DPH, nemže dojít ani k vybrání dan? na výstupu, ani k odpot?u dan? na vstupu(17).

51. Mimoto již Soudní dv?r uvedl, že „mechanismus oprav odpot?u dan? stanovený [...] sm?rnice je totiž nedílnou součástí úpravy odpot? DPH, která je obsažena v této sm?rnici. V tomto ohledu je třeba zd?raznit, že cílem pravidel stanovených sm?rnici ve v?cech oprav je zvýšení p?esnosti odpot? zp?sobem, který má zajistit neutralitu DPH, tak aby pln?ní uskutečn?ná v d?ív?jší fázi dále poskytovala nárok na odpot?et pouze v rozsahu, ve kterém slouží k poskytnutí pln?ní podléhajících takové dani. Prost?ednictvím uvedených pravidel má tato sm?rnice za cíl založit úzký a p?ímý vztah mezi nárokem na odpot?et DPH na vstupu a využíváním dot?eného zboží a služeb pro zdanitelná pln?ní“(18).

52. Vzhledem k tomu, že odpov?? na tuto otázku byla d?ležitá pro analýzu v?ci a nevyplývala jednoznačn? z p?edkládacího rozhodnutí, se Soudní dv?r nizozemské vlády a Komise dotázal na to, zda byl odpot?et, který m?l být opraven ve v?ci v p?vodním ?ízení, skutečn? tím odpot?em, který byl proveden osobou povinnou k dani ? 2 (dodavatel) na základ? koup? od osoby povinné k dani ? 1 (prodávající).

53. Na základ? odpov?dí poskytnutých všemi ú?astníky ?ízení je jasné, že k platb? DPH, odpot?ené jinou osobou povinnou k dani na vstupu ?et?zce prodej?, je opravdu osoba povinná k dani ? 3 (Pactor Vastgoed) p?i p?íležitosti transakce, které se tato osoba povinná k dani ? 3 v?bec nezú?astnila.

54. Jak jsem uvedl v bodech 33 a 34 tohoto stanoviska, mohl by být tento výklad slu?itelný se zn?ním ?lánku 12a zákona i s popisem skutečností provedeným p?edkládajícím soudem.

55. V p?edkládacím rozhodnutí je totiž uvedeno, že „da?ový orgán provedl výpo?et ?ástky požadované v dodatečném da?ovém vým?ru na základ? ?ástky [DPH], pro niž dodavatel v okamžiku získání nemovitosti provedl nejprve odpot?et dan? a kterou bylo třeba, jelikož se jedná o dodání poskytnuté tímto dodavatelem, které je osvobozeno od dan?, opravit podle ?l. 15 odst. 6 zákona ve spojení s ?lánky 13 a 13a na?ízení ([...] ,opravená DPH')“.

56. Zdá se, že nizozemská vláda ostatně mý výše uvedený výklad potvrzuje (19).

57. Za takových okolností se domnívám (stejně jako Komise), že v situaci, jako je tato, buď není oprava nutná, nebo je zcela přijatelná dodavateli (osoba povinná k dani § 2). Vzhledem k tomu, že se totiž společnost Pactor v *bec neúastnila* první realitní transakce, na jejímž základě osoba povinná k dani § 2 nabyla nemovitost dotčenou v původním řízení, nemůže mít okolnost, že při následné transakci týkající se stejné nemovitosti, v dané věci transakci mezi osobou povinnou k dani § 2 a osobou povinnou k dani § 3 (Pactor Vastgoed), tato transakce nesplňuje podmínku umožňující volbu zdanění této druhé transakce, následky vůči DPH týkající se první transakce.

58. Zbývá určit, zda šestá směrnice umožňuje, aby takové ustanovení vnitrostátního práva, jako je § 12a zákona, tuto zásadní odpověď mohlo změnit.

a) Hlavní argument nizozemské vlády

59. Podle nizozemské vlády z § 13 části B úvodní vety „[...] za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatnění těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu“, ve spojení s § 13 částí C poslední větou „[...] členské státy mohou omezit rozsah možnosti [dosah práva] volby a stanoví podrobně způsob jejího uplatnění“, s § 20 odst. 1 „[...] postupy stanovenými členskými státy“ a odst. 4 „[...] přijmout jakákoliv vhodná opatření s účelem zaručit, aby opravy neměly za následek neoprávněné výhody“, jakož i s § 21 odst. 1 písm. a) „[...] členské státy mohou rovněž stanovit, že někdo jiný než osoba povinná k dani je povinen odvádět daň společně a nerozdílně“ šesté směrnice vyplývá, že členské státy mají dostatečný prostor pro volné uvážení k přijetí takové normy, která upravuje opravu odpote, jako je norma, o kterou jde v původním řízení (20).

i) K § 20 šesté směrnice

60. V tomto ohledu především nemohu sdílet jednu z alternativních tezí evokovaných předkládajícím soudem, podle které – s přihlédnutím ke skutečnosti, že šestá směrnice neobsahuje žádné výslovné ustanovení týkající se osoby povinné k opravené DPH – je zcela v cíl členských států určit, u koho má být opravená DPH vybrána.

61. Naopak, nejen, že šestá směrnice výslovně neumožňuje – což by bylo možné na základě § 12a zákona – vyměření DPH dlužné na základě opravy u jiné osoby povinné k dani, ale navíc je třeba z ustanovení § 17 odst. 2 ve spojení s § 22 odst. 4 druhým pododstavcem a § 20 šesté směrnice vyvodit, že za okolností, které vedou k opravě odpote, již provedla osoba povinná k dani, je tato oprava zpravidla prováděna u této osoby.

62. Mimoto návrh šesté směrnice (21) výslovně stanovil, že osoba, která provedla odpote, musí zaplatit opravu. Úvodní znění § 20 návrhu, nadepsaného „Oprava odpote“, stanoví, že „[o]soba povinná k dani provede opravu původně provedeného odpote daně [...]“, což potvrzuje anglická verze návrhu, která zní takto: „[t]he taxable person shall adjust the initial deduction [...]“.

63. Samotné znění tohoto přijatého § 20 předestírá stejné stanovisko, když uvádí, že „původní odpote se opraví [...], je-li odpote daně vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok“. Je obvyklé, že chybu v zásadě opraví ten, kdo se jí dopustil.

64. Nakonec, možnost členských států určit, u koho lze vybrat opravenou DPH, by v širokém rozsahu překračovala pojem „postupy“ použitý v čl. 20 odst. 1 šesté směrnice(22). Vráťím se k tomu v bodech 70 a 71 tohoto stanoviska.

ii) K článku 21 šesté směrnice

65. Stejně jako je DPH splatná osobou povinnou k dani, která provádí zdanitelné plnění, a nárok na odpočet DPH uplatňuje osoba povinná k dani, která využívá dotčené nemovitosti pro potřeby svých zdanitelných transakcí, z článku 21 šesté směrnice vyplývá, že opravená daň musí být v zásadě vymáhána po osobě povinné k dani, která původně provedla odpočet této daně, v tomto případě v daném spisu po dodavateli (nebo osobě povinné k dani čl. 2).

66. Tento článek 21, nadepsaný „Daňoví dlužníci vzhledem k finančnímu orgánu“, totiž taxativně stanoví, v jakých případech může být dlužníkem daně jiná osoba než osoba povinná k dani, která provedla plnění.

67. Článek 21 odst. 1 písm. a) šesté směrnice zakotvuje zásadu, podle které je osobou povinnou k dani, která je dlužníkem DPH ze zdanitelného plnění, osoba, která provádí tuto transakci. V projednávané věci se tedy jedná o osobu povinnou k dani čl. 2 (dodavatel).

68. Naopak, zbývající část uvedeného článku 21 obsahuje taxativní výčet případů a okolností, kdy je dlužníkem jiná osoba než osoba, která provádí transakci. Situace ve věci v původním řízení neodpovídá žádnému z těchto případů a žádné z těchto okolností.

69. Jediný prostor pro volné uvážení, který je členským státům ponechán, je stanovit, že jiná osoba než je osoba povinná k dani je povinna odvádět daň společně a nerozdílně. Článek 12a zákona přitom neukládá povinnost odvádět daň společně a nerozdílně, ale ukládá zcela nezávislou daňovou povinnost k tíži nabyvatele.

iii) K pojmu „postupy“ použitému v článcích 13 a 20 šesté směrnice

70. Jsem toho názoru (stejně jako Komise), že šestá směrnice, a zejména její čl. 13 část C a čl. 20 odst. 1, členské státy neopravují k tomu, aby vybraly částku opravy DPH týkající se první transakce mezi první osobou povinnou k dani a druhou osobou povinnou k dani od téže osoby povinné k dani, která s touto transakcí nemá žádnou souvislost. Takové ustanovení překračuje prostor pro volné uvážení ponechaný členským státům.

71. Určení daňového dlužníka totiž nepředstavuje pouhou „podmínku výkonu možnosti volby“ nebo její opravu, ale dotýká se samotné podstaty systému DPH, což je důvod, proč musí být ustanovení o přenesení daňové povinnosti na nabyvatele stanovena v šesté směrnici (nyní směrnici o DPH(23)) – jako například články 194 až 199 směrnice o DPH – nebo být předmětem odchylujících se ustanovení založených na článku 27 šesté směrnice (nyní článek 395 směrnice o DPH). Vráťím se k tomu v bodě 103 tohoto stanoviska.

b) Ostatní argumenty předložené účastníky řízení

i) První argument

72. Irsko tvrdí, že původní řízení poskytuje příklad důvodu, proč členský stát musí uložit opravu jiné osobě než osobě povinné k dani, která provedla odpočet. Podle této vlády je vhodné a přiměřené, aby osoba, která rozhoduje a zná zdanitelné činnosti, pro které měla být nemovitost využívána a ve skutečnosti pro ni byla využívána, byla uložena oprava odpočtu. Nutnost této opravy vyplývá z porušení daňového zákona nabyvatelem, a nikoliv původním dodavatelem.

Jestliže toto porušení zákona spočívalo v chybných poznáních nabyvatele, jsou opravy odvodněny z téhož důvodu jako způsobilé vrácení(24).

73. I kdyby takto odvodněný systém mohl být zaveden bez použití článku 27 šesté směrnice (což podle mého názoru nelze), nesdílím uvažování Irska.

74. Jak správně zdůraznila společnost Pactor Vastgoed, je-li DPH dlužná na základě opravy uložena jiné osobě než osobě, která provedla odpočet, tato jiná osoba (v této věci nabyvatel) nemá obvykle k dispozici informace, které určují rozsah opravy (jako je částka, kterou prodávající odpočetl při nabytí investičního majetku, délka zbývajících dob odpočtu a případně další výdaje, kvůli kterým prodávající provedl odpočet DPH). Tato jiná osoba v zásadě nemá možnost zkontrolovat, zda je případné dodatečné vyměření správné a fakticky nemůže zpochybnit částku, která je předmětem opravy.

75. Navíc osoba povinná k dani §. 2 v této věci realizovala prodej se znalostí rizika, a nabyvatel přitom mohl být ostatně v dobré víře nebo se nedopustil žádného pochybení nebo nedbalosti, pokud musel například z hospodářských důvodů změnit určení majetku po koupi. Pokud by totiž věděl, že určí majetek k nezdaněným účelům, jistě by se nerozhodl pro zdaněnou transakci.

76. Při stejném uvažování nizozemská vláda připomíná, že vnitrostátní daňové právní předpisy ukládají, aby nabyvatel (osoba povinná k dani §. 3) výslovně předem prohlásil, že splní kritérium 90 %. Bez tohoto výslovného prohlášení nelze využít možnost volby stanovenou v článku 11 zákona. Toto prohlášení tedy předpokládá uvědomění volby nabyvatele. Z toho důvodu se má za to, že nabyvatel si byl vědom dopadu v oblasti DPH, pokud by byl dotčený majetek – i přes jeho výslovné prohlášení – využíván v režimu osvobozeném od DPH. Nabyvatele je tak třeba považovat za osobu informovanou o okolnostech, že se jakožto nabyvatel bude povinen k odvedení případné opravené DPH.

77. Podotýkám, že i když je skuteností, že nabyvatel (osoba povinná k dani §. 3) přijal závazek využívat nemovitost pro zdanitelné transakce, osoba povinná k dani §. 2 tento závazek přijala také, když získala nemovitost od osoby povinné k dani §. 1. Věděla tedy, že když nemovitost prodá dále osobě povinné k dani §. 3, může se dostat do situace, kdy poruší závazek, který přijala vůči osobě povinné k dani §. 1.

78. Když se nizozemská vláda(25) zmíní o „uvědomění volby nabyvatele“, platí to pro osobu povinnou k dani §. 2 stejně jako pro osobu povinnou k dani §. 3, v daném případě společnost Pactor Vastgoed.

79. Mimoto uvádím, že cílem systému DPH není potrestat viníka, ale zajistit neutralitu DPH.

80. Pokud bychom přijali tvrzení nizozemské vlády, není přitom nepředstavitelné, že by společnost Pactor Vastgoed platila DPH z osvobozené transakce. Zaplatila totiž DPH osobě povinné k dani §. 2, a to DPH, kterou tato osoba odpočetla s tím, že se tyto dvě transakce vyrovnávají, ale společnost Pactor Vastgoed bude muset zaplatit odpočet osoby povinné k dani §. 2. Naopak si osoba povinná k dani §. 2 zachová odpočet, o němž má nizozemská vláda za to, že je třeba jej opravit.

81. V každém případě, jak správně uvedla Komise, jediné okolnosti, které mohly odvodnit opravu DPH odpočtenou osobou povinnou k dani §. 2 (dodavatel), jsou, že buď samotný dodavatel jakožto nabyvatel při první realitní transakci (tedy od osoby povinné k dani §. 1) nesplnil následně podmínky, které mu umožnily zvolit si zdaněnou této transakce, nebo dodavatel prodal dotčenou nemovitost společnosti Pactor Vastgoed během opravného období(26) a nemovitost již není určena ke zdanitelným transakcím před koncem tohoto období. V obou těchto případech nemůže

být p?itom oprava odpo?tu provedeného dodavatelem v souvislosti s uvedenou transakcí uložena osob? povinné k dani ?. 3 (Pactor Vastgoed), protože spole?nosti Pactor Vastgoed nem?že být uložena povinnost zaplatit DPH odpo?tenou jinými osobami povinnými k dani v rámci transakce, které se *v?bec neú?astnila*.

ii) Druhý argument

82. Podle nizozemské vlády je cílem ?látku 12a zákona zabránit neoprávn?ným výhodám, ze kterých by mohl t?žit nabyvatel. Podle této vlády by nabyvatel mohl i p?es jeho vlastní prohlášení, podle kterého bude využívat nemovitost pro zdan?ná pln?ní, využívat tuto nemovitost bez jakékoliv p?ekážky pro pln?ní osvobozená od DPH, kdyby získal sou?asn? nemovitost, aniž byla DPH zahrnuta v cen?, a tedy, aniž ponese DPH. Tím by prodávající utrp?l nejen škodu ve výši ?ástky opravené DPH, ale byl by ohrožen i systém DPH z d?vodu možnosti volby. Osvobození stanovené v ?l. 13 ?ásti B odst. 1 písm. g) a h) šesté sm?rnice by tak bylo obejito.

83. V tomto ohledu sta?í uvést, že pro nabyvatele se odpo?et vyrovnává se zaplacenou DPH. Nespat?uji tedy, v ?em by m?la mít osoba povinná k dani ?. 3 „neoprávn?nou výhodu“.

84. Mimoto, situace „nespravedlnosti“ pro dodavatele, kterému m?že být uložena oprava, i když d?v?oval prohlášením nabyvatele (osoba povinná k dani ?. 3), podle kterých byla nemovitost ur?ena ke zdanitelným transakcím, vyplývá z požadavku nizozemských právních p?edpis?, že nabyvatel musí ur?it nemovitost pro transakce podléhající DPH.

85. Podle Komise je tato podmínka, která k tomu, aby realitní transakce byla zdan?na, ukládá, aby nabyvatel nemovitosti tuto nemovitost využíval pro ú?ely, pro které existuje nárok na odpo?et, nadbyte?ná, nebo? osoba povinná k dani nemá žádný zájem na tom, aby si zvolila zdan?ní, nevyužívá-li dot?enou nemovitost pro tyto ú?ely.

86. Je sice pravda, že Soudní dv?r již rozhodl, že je legitimní, že se opat?ení p?ijatá ?lenským státem snaží o co nejú?inn?jší ochranu plateb do ve?ejného rozpo?tu, avšak tato opat?ení nesm?jí p?esahovat rámec toho, co je k dosažení tohoto ú?elu nezbytné(27).

87. Komise nicmén? zd?raz?uje, že zrušení tohoto požadavku by nizozemskému ve?ejnému rozpo?tu nezp?sobilo škodu. Sta?í, aby se osoba povinná k dani, která provádí dodání (osoba povinná k dani ?. 2), rozhodla pro zdan?ní s tím, že nechá na potenciálních kupujících, aby si zvolili, že se pro zdan?ní nerozhodnou, pokud jim zdan?ní nevyhovuje, k ?emuž pravd?podobn? dojde v p?ípád?, že provozují ?innosti bez nároku na odpo?et, protože tak budou muset nést finan?ní zatížení DPH z prodeje nemovitosti. V praxi lze p?edpokládat, že p?i sou?asném stavu nizozemských právních p?epis? dávají osoby povinné k dani, jejichž ?innosti nezakládají nárok na odpo?et, p?ednost koupi starších nemovitostí od jiných osob povinných k dani osvobozených od DPH nebo od jednotlivc? rovn?ž bez DPH.

88. Mohu dodat, že zm?ní-li osoba povinná k dani ?. 3 ur?ení nemovitosti (nap?íklad z hospodá?ských d?vod?) po koupi, nebude moci odpo?ítat da?, kterou zaplatila osob? povinné k dani ?. 2, a zájmy nizozemského ve?ejného rozpo?tu budou zachovány. Osoba povinná k dani ?. 2 by si totiž zachovala sv?j odpo?et, ale osoba povinná k dani ?. 3 by si již nemohla odpo?íst DPH, kterou sama zaplatila na základ? p?enesení da?ové povinnosti v návaznosti na výjimku získanou Nizozemským královstvím, která se stala závaznou pro všechny.

89. Na základ? toho nic nebrání tomu, aby v nizozemských právních p?edpisech byla zachována podmínka spo?ívající v tom, že nabyvatel ur?í nemovitost pro ?innosti zdan?né, a to za ú?elem výkonu možnosti volby zdan?ní nemovitostí. Domnívám se, že je totiž na ?lenských státech, aby ur?ily podmínky výkonu možnosti volby. Vnitrostátní zákonodárce je však povinen

vyvodit veškeré důsledky ze své volby, aniž může nabyvateli uložit povinnosti, které překračují meze toho, co umožňuje unijní právní úprava v oblasti DPH.

iii) Třetí argument

90. Nizozemská vláda se domnívá, že osoba povinná k dani § 2 neodpočetla DPH „nesprávně“, neboť v okamžiku provedení převodního odpotu DPH byl tento odpotet uplatněn správně.

91. Zde stačí poznamenat, že osoba povinná k dani § 2 prodala nemovitost, a přitom nesplnila podmínky stanovené při koupi od osoby povinné k dani § 1, a sice že nemovitost bude sloužit pouze ke zdanitelným transakcím. To ostatně vede k opravě DPH, kterou odpotetla.

iv) Čtvrtý argument

92. Nizozemská vláda ve své odpovědi na písemné otázky Soudního dvora uvádí, že k situaci, kdy je DPH vybírána od jiné osoby povinné k dani, dochází rovněž v případě použití § 1. 5 odst. 8 šesté směrnice. Toto ustanovení se týká situace, kdy osoba povinná k dani převede podnik. V tomto případě jedná osoba povinná k dani jako postupitel. V této situaci lze rovněž opravenou DPH uložit pouze jiné osobě než osobě povinné k dani, která provedla odpotet, což odvodňuje přistoupení nizozemské vlády.

93. V tomto ohledu stačí uvést, že i když uvedený § 1. 5 odst. 8 výslovně umožňuje vybrat opravenou DPH od osoby povinné k dani odlišné od osoby, která odpotetla DPH, je třeba konstatovat, že žádná taková úprava není výslovně stanovena články 20 a 21 šesté směrnice. Z toho vyplývá, že tento argument nemůže zpochybnit analýzu provedenou v tomto stanovisku.

v) Pátý argument

94. Nakonec Irsko cituje body 90 a 91 rozsudku Halifax a další(28), podle kterých „[šestá] směrnice ve svém článku 20 pouze vymezuje podmínky, za nichž může být odpotet daní na vstupu opraven u příjemce dodání zboží nebo poskytnutí služeb [...]. členským státům tedy v zásadě přísluší stanovit podmínky, za nichž mohou daňové orgány vymáhat DPH a *posteriori*, přičemž nesmí být překročeny meze vyplývající z práva [Unie]“.

95. Nedomnívám se, že výše uvedený rozsudek Halifax a další zpochybňuje analýzu obsaženou v tomto stanovisku.

96. V tomto ohledu stačí uvést, že bod 90 výše uvedeného rozsudku citovaného Irskem se omezuje na totéž plnění.

3. Článek 12a zákona a rozhodnutí Rady 88/498

97. Předkládající soud uvádí, že možnost vymáhat DPH dlužné na základě opravy u jiné osoby povinné k dani by mohla být případně založena na článku 27 šesté směrnice. Dodává nicméně, že s ohledem na zavedení článku 12a zákona však nebyla zavedena ani Nizozemským královstvím získána žádná výjimka ve smyslu článku 27 šesté směrnice.

98. Vzhledem k tomu se Komise domnívá, že Nizozemským královstvím následně získaná výjimka ve formě rozhodnutí Rady 88/498 byla v rozhodné době platná.

99. Jsem toho názoru, že tato výjimka v každém případě nemůže za takových okolností, jako jsou okolnosti v převodním řízení, odvodňovat zdanění osoby povinné k dani § 3.

100. Naopak tato výjimka slouží k tomu – a takový je její jediný cíl – aby byla platba DPH uložena tomu, kdo si ji odpovzte, a sice osoba povinná k dani ?. 2, v p?ípad? první transakce a osoba povinná k dani ?. 3 v p?ípad? druhé transakce, což, jak se zdá, ostatn? u?inily.

101. Navíc není ur?itý rozpor v tom, domnívat se(29), že p?enesení opravené DPH na nabyvatele je umožn?no pouze na základ? šesté sm?rnice a požádat o výjimku na základ? ?látku 27 této sm?rnice za ú?elem povolení mechanismu stanoveného ?lánkem 12a zákona?

102. Nizozemská vláda však tvrdí, že taková norma, jako je ?lánek 12a zákona, je v každém p?ípad? sou?ástí povolení ud?leného rozhodnutím 88/498 p?ijatým na základ? ?látku 27 šesté sm?rnice.

103. Takový argument nelze p?ijmout. Naopak se domnívám (stejn? jako Komise), že jelikož bylo nutné použít výjimku založenou na ?látku 27 šesté sm?rnice, aby Nizozemskému království bylo povoleno uložit DPH z realitní transakce nabyvateli, který se této transakce ú?astnil, použití téhož postupu by bylo tím spíše nutné v p?ípad? takového opat?ení, jako je opat?ené dot?ené v p?vodním ?ízení, jehož cílem je nejen zm?nit da?ového dlužníka, ale navíc da?ovým dlužníkem za tímto ú?elem ur?uje osobu povinnou k dani, která se dané transakce neú?astnila.

104. Záv?rem jsem toho názoru, že šestá sm?rnice neumož?uje, aby v p?ípad?, že p?vodní odpovet DPH provedený podle ?látku 20 této sm?rnice je opraven v tom smyslu, že ?ástka odpovtu dan? musí být zcela nebo ?áste?n? zaplacená, byla tato ?ástka vym??ena jiné osob?, než je osoba povinná k dani, která p?edtím provedla odpovet dan?, zejména osob?, které tato osoba povinná k dani dodala p?edm?t a která se neú?astnila dot?ené transakce.

IV – Záv?ry

105. S p?ihlédnutím ke všem p?edcházejícím úvahám navrhuji, aby Soudní dv?r na p?edb?žnou otázku položenou Hoge Raad der Nederlanden odpov?d?l takto:

„Šestá sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém daní z p?idané hodnoty: jednotný základ daní neumož?uje, aby v p?ípad?, že p?vodní odpovet daní provedený podle ?látku 20 této sm?rnice je opraven v tom smyslu, že ?ástka odpovtu daní musí být zcela nebo ?áste?n? zaplacená, byla tato ?ástka vym??ena jiné osob?, než je osoba povinná k dani, která p?edtím provedla odpovet daní, zejména osob?, které tato osoba povinná k dani dodala nemovitost a která se neú?astnila dot?ené transakce.“

1 – P?vodní jazyk: francouzština.

2 – Sm?rnice Rady ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém daní z p?idané hodnoty: jednotný základ daní (Ú?. v?st. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve zn?ní platném v dob? rozhodné z hlediska skute?ností ve sporu v p?vodním ?ízení (dále jen „šestá sm?rnice“).

3 – Rozhodnutí, kterým se Nizozemskému království povoluje uplat?ovat opat?ení odchylující se od ?l. 21 odst. 1 písm. a) šesté sm?rnice (77/388/EHS) o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu (Ú?. v?st. L 269, s. 54).

4 – Rozhodnutí 88/498 bylo zrušeno s ú?inností k 1. lednu 2008 sm?rníci Rady 2006/69/ES ze dne 24. ?ervence 2006, kterou se m?ní sm?rnice 77/388/EHS, pokud jde o n?která opat?ení, která mají zjednodušit postup vym??ování daní z p?idané hodnoty a napomoci zabránit da?ovým únik?m a vyhýbání se da?ovým povinnostem, a kterou se zrušují n?která rozhodnutí o ud?lení

odchylek (Úř. věst. L 221, s. 9).

5 – Wet op de omzetbelasting 1968, zákon ze dne 28. června 1968 (Staatslad 1968, č. 329), kterým se nahrazuje stávající daň z obrátu jinou daní založenou na systému [DPH].

6 – S přihlédnutím k ustanovení čl. 6 odst. 4 prováděcího nařízení z roku 1968 o dani z obrátu (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968; dále jen „nařízení“).

7 – Na základě čl. 15 odst. 6 zákona, ve spojení s články 13 a 13a nařízení (dále jen „opravená DPH“).

8 – Zdá se, že právní nauka je rovněž rozdělená v případě článku 12a zákona, jak uvádí generální advokátka v původním řízení. Viz například van den Elsen, *Beëindiging BTW-verhuurconstructies*, BTW-bulletin 1995, č. 2 a 3, Mobach, O. L., *Omzetbelasting – Fiscaal commentaar*, Kluwer 2003, 447 a násl.; van Hilten, M. E., a van Kesteren, H. W. M., *Omzetbelasting – Fed Fiscale Studieserie*, Deventer: Fed 2007, č. 6, s. 270 a 271; Ettema, C. M., a další, *Wegwijs in de BTW*, Haag, 2008, s. 377; Vetter, J. J., a další, *Invordering van belastingen – Fed Fiscale Studieserie*, č. 2, Deventer: Kluwer 2005, s. 77 a 78; Vervaet, F. L. J., a van Lynden, A. J. H., *Het wetsvoorstel ter bestrijding van BTW-constructies*, č. 11, BtwBrief 1995; Bijl, D. B., *Onroerend goed; omzetbelasting en overdrachtsbelasting*, Kluwer 1998, s. 66; Nieuwenhuizen, W. A. P., *Een huurovereenkomst*, Btw-bulletin, 1999, svazek 7/8, č. 67; Beelen, S. T. M., a další, *Cursus belastingrecht (omzetbelasting)*, poznámka 2.4.1.A.f a 2.4.1.F; Oostenrijk, A. J., a Van Dijk, L. A., *Onroerend goed en reparatiewetgeving Vermeend, Nieuw regime voor de heffing van BTW en overdrachtsbelasting* (Arthur Andersen 1996), s. 47; van den Elsen, E. H., *Onroerende zaken: BTW-constructies en economische eigendom*, Vermande, 1995, s. 12, a *Wet omzetbelasting 1968, Fiscale Encyclopedie De Vakstudie*, článek, dodatek 587, duben 2010.

9 – Podle článku 15 zákona.

10 – Viz bod 47 *in fine* jejího písemného vyjádření.

11 – Viz bod 3.3.4 předkládacího usnesení.

12 – A sice podmínka, aby byla nemovitost užívána k účelům, u kterých je umožněn zcela či částečně zcela odpočet daně.

13 – Viz čl. 11 odst. 1 úvodní věta a písm. a) úvodní věta a bod 2 zákona.

14 – Zákon ze dne 18. prosince 1995 (Stb. 1995, č. 659), kterým se mění zákon z roku 1968 o DPH, zákon o daních z právních úkonů a některé další daňové zákony týkající se boje proti vykonstruovaným daňovým transakcím v souvislosti s nemovitostmi, nazývaný rovněž „zákon o boji proti vykonstruovaným daňovým transakcím v souvislosti s nemovitostmi“.

15 – Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

16 – Viz zejména rozsudek ze dne 22. března 2012, Klub (C-153/11, bod 35 a citovaná judikatura).

17 – Viz rozsudek ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Sb. rozh. 2006 s. I-3039, bod 24), a výše uvedený rozsudek Klub (bod 28).

18 – Viz rozsudek ze dne 18. října 2012, TETS Haskovo (C-234/11, body 30 až 31), který odkazuje na rozsudek ze dne 15. prosince 2005, Centralan Property (C-63/04, Sb. rozh. s.

I?11087, bod 57). Viz rovn?ž výše uvedený rozsudek Uudenkaupungin kaupunki (bod 26), jakož i rozsudek ze dne 29. listopadu 2012, Gran Via Moine?ti (C?257/11, bod 38, a citovaná judikatura).

19 – Viz mimo jiné body 34 a 47 vyjád?ení nizozemské vlády.

20 – A sice normy, která ur?uje nabyvatele nemovitosti (osoba povinná k dani ?. 3) jako osobu povinnou k oprav? odpo?tu, i když byl tento odpo?et p?vodn? proveden dodavatelem této nemovitosti (osoba povinná k dani ?. 2) v rámci p?edchozí realitní transakce týkající se uvedené nemovitosti s jinou osobou povinnou k dani (osoba povinná k dani ?. 1).

21 – Návrh šesté sm?rnice Rady o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty: jednotný základ dan? [COM(73) 950] final.

22 – Podle kterého „[p?vodní odpo?et se opraví postupy stanovenými ?lenskými státy [...]“.

23 – Viz poznámka pod ?arou 15 tohoto stanoviska.

24 – Irsko odkazuje na rozsudek ze dne 15. ledna 1998, Ghent Coal Terminal (C?37/95, Recueil, s. I?1, bod 21), který odkazuje na rozsudek ze dne 29. února 1996, INZO (C?110/94, Recueil, s. I?857).

25 – V bod? 13 své odpov?di na písemné otázky Soudního dvora.

26 – V tomto druhém p?ípád?, prodá-li totiž osoba povinná k dani ?. 2 nemovitost osob? povinné k dani 3, je si jasn? v?doma, po jakou dobu podléhala nemovitost zdanitelných ?innostem, a že bude muset být DPH p?ípadn? opravena.

27 – Viz zejména rozsudky ze dne 11. kv?tna 2006, Federation of Technological Industries a další (C?384/04, Sb. rozh. s. I?4191, bod 30); ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, Sb. rozh. s. I?771, bod 20), a ze dne 21. prosince 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, Sb. rozh. s. I?14191, bod 22).

28 – Rozsudek ze dne 21. února 2006 (C?255/02, Sb. rozh. s. I?1609, body 90 a 91). Viz rovn?ž usnesení ze dne 3. b?ezna 2004, Transport Service (C?395/02, Recueil, s. I?1991, body 27 a 28).

29 – V bod? 21 odpov?di uvedené vlády na písemné otázky Soudního dvora.