

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

MELCHIOR WATHELET

prednesené 30. mája 2013 (1)

Vec C-622/11

Staatssecretaris van Financiën

proti

Pactor Vastgoed BV

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko)]

„Šiesta smernica o DPH – článok 20 – Právo na odpočítanie dane – Oprava odpočítanej dane – Dodanie nehnuteľnosti dodávateľom realitnej spoločnosti – Vymáhanie DPH splatnej v dôsledku opravy odpustu dane od inej zdaniteľnej osoby než osoby, ktorá pôvodne vykonala tento odpust a ktorá sa nepodieľala na zdaniteľnej transakcii vedúcej k tomuto odpustu“

Obsah

I – Právny rámec

A – Právo Únie

B – Holandské právo

II – Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

III – Analýza

A – Pochybnosti o výklade článku 12a zákona

B – Zhrnutie tvrdení účastníkov konania

C – Posúdenie

1. Úvodné poznámky

2. Článok 12a zákona a šiesta smernica

- a) Základné tvrdenie holandskej vlády
 - i) O ?lánku 20 šiestej smernice
 - ii) O ?lánku 21 šiestej smernice
 - iii) O pojme „pravidlá“ použitom v ?lánoch 13 a 20 šiestej smernice
- b) Iné tvrdenia ú?astníkov konania
 - i) Prvé tvrdenie
 - ii) Druhé tvrdenie
 - iii) Tretie tvrdenie
 - iv) Štvrté tvrdenie
 - v) Piate tvrdenie
- 3. ?lánok 12a zákona a rozhodnutie 88/498.

IV – Návrh

1. Tento návrh na za?atie prejudiciálneho konania, ktorý podal Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd Holandska), sa týka výkladu ?lánku 20 šiestej smernice 77/388/EHS(2) a jeho predmetom je v podstate otázka, či opravu odpo?tu dane z pridanej hodnoty (?alej len „DPH“) možno vyžadova? od iného hospodárskeho subjektu než od zdanite?nej osoby, ktorá pôvodne vykonala tento odpo?et, ktorý sa nepodie?al na zdanite?nej transakcii vedúcej k tomuto odpo?tu.
2. Táto otázka vznikla v konaní vo veci samej medzi Staatssecretaris van Financiën (štátny tajomník pre financie, ?alej len „Staatssecretaris“) a spoločnosťou Pactor Vastgoed BV, od ktorej sa vyžadovala takáto oprava.

I – Právny rámec

A – Právo Únie

3. ?lánok 13 B šiestej smernice, nazvaný „Oslobodenie od dane na území štátu“, stanovuje:
„Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia [Únie], platí, že ?lenské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky, a to za podmienok, ktoré stanovujú na účely zabezpečenia správnej a jednozna?nej aplikácie oslobodení od dane a na účely ochrany pred možnými da?ovými únikmi, pred neplatením daní a pred [akýmkoľvek] ich zneužívaním:

...

- g) budovy a ich sú?asti, aj pozemky [dodávku budov alebo ?astí budov a pozemkov – *neoficiálny preklad*], na ktorých stoja, s výnimkou definovanou v ?lánku 4 [ods. 3 písm. a)];

...“

4. Podľa ?lánku 13 C šiestej smernice:

„?lenské štáty môžu zdanite?ným osobám poskytnú? právo vo?by v otázke zdanenia v prípadoch,

ak ide o:

...

b) plnenia zahrnuté v [bode B písm.] d) g) a h).

Ľenské štáty môžu rozsah práva na voľbu rozhodnutia [práva voľby – *neoficiálny preklad*] obmedziť a určiť podrobnosti, kedy sa môže toto právo uplatniť [a určia pravidlá jeho uplatňovania – *neoficiálny preklad*].“

5. Článok 17 šiestej smernice, nazvaný „Vznik a rozsah práva na odpoveť“, stanovuje:

„1. Právo na odpoveť dane vzniká v prípade vyrubenia odpoveťnej dane [v okamihu, keď sa odpoveťná daň stane splatnou – *neoficiálny preklad*].

2. Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho [jej – *neoficiálny preklad*] zdaniteľných plnení, daňovník [zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*] má právo odpoveť nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

a) [DPH] splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu dodal [ktoré jej dodala – *neoficiálny preklad*] alebo má dodať iný daňovník [iná zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*];

...“.

6. Článok 20 šiestej smernice znie:

„1. Pôvodné odpoveťné čiastky treba vyrovnať [opraviť – *neoficiálny preklad*] podľa pravidiel ustanovených jednotlivými Ľenskými štátmi, obzvlášť tam, kde:

a) odpoveťná čiastka bola vyššia alebo nižšia, na akú má daňovník nárok [než na akú má zdaniteľná osoba nárok – *neoficiálny preklad*],

b) po predložení daňového priznania sa objavia isté zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité na určenie odpoveťnej sumy, najmä ak bol nákup zrušený alebo kde bola [alebo ak bolo – *neoficiálny preklad*] realizované zníženie ceny. Úprava/vyrovnanie [Oprava – *neoficiálny preklad*] odpoveťtu dane sa však nemôže uskutočniť pri plneniach, ktoré sú celkovo alebo čiastočne nevyplatené, alej pri zámernom poškodení, strate alebo krádeži majetku, alebo v prípade, ak ide o majetok, ktorý nebol preukázaný alebo potvrdený, ani pokiaľ ide o dary malej hodnoty a poskytovanie vzoriek definovaných v článku 5 [ods. 6]. Ľenské štáty však môžu požadovať vyrovnanie [opravu – *neoficiálny preklad*] pri plneniach, ktoré ostali nevyplatené alebo čiastočne nevyplatené, alebo ak došlo ku krádeži.

...

3. V prípade dodávky počas obdobia povoleného na úpravu [opravu – *neoficiálny preklad*] sa kapitálový majetok považuje za taký, ktorý daňovník [zdaniteľná osoba – *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 [sa považujú za – *neoficiálny preklad*] plne zdanené v prípadoch, kde dodávky vyššie uvedených tovarov sú zdanené, mali by byť [sú zdanené, a považujú sa za – *neoficiálny preklad*] 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*].

Ľenské štáty však môžu v druhom prípade upustiť od požiadavky na úpravu, keďže [od

požiadavky opravy, pokiaľ – *neoficiálny preklad*] kupujúci je zdaniteľnou osobou a používa predmetný investičný majetok výlučne na plnenia, pri ktorých sa [DPH] odratúva.

4. Pre potreby požitia ustanovení v odseku 2 a 3 môžu členské štáty:

...

– prijať potrebné opatrenia v záujme toho, aby úprava [oprava – *neoficiálny preklad*] neposkytovala nenáležité výhody,

– povoliť zjednodušenie administratívnych postupov.

...“

7. Článok 21 šiestej smernice, nazvaný „Osoby povinné platiť daň“, stanovuje:

„Kto je povinný platiť [DPH]:

1. V rámci vnútorného systému:

a) zdaňované osoby [zdaniteľné osoby – *neoficiálny preklad*], ktoré vykonávajú zdaniteľné plnenia nezahrnuté pod článok 9 [ods. 2 písm. e)] a vykonávané zdaniteľnou osobou, bývajúcou v zahraničí. Ak je zdaniteľné plnenie realizované zdaniteľnou osobou – rezidentom v zahraničí, členské štáty môžu prijať opatrenia umožňujúce, aby daň namiesto daňovníka [zdaniteľnej osoby – *neoficiálny preklad*], ktorý býva v zahraničí, zaplatila iná osoba. Okrem toho, za takúto inú osobu môže byť označený daňový reprezentant alebo iná osoba, pre ktorú sa zdaniteľné plnenie vykonáva. Členské štáty môžu tiež rozhodnúť, že niekto iný, nie zdaňovaná osoba bude považovaná za plne zodpovednú za platbu dane [že niekto iný ako zdaniteľná osoba je spoločne a nerozdielne zodpovedný za zaplatenie dane – *neoficiálny preklad*],

b) osoby, ktorým sú dodané služby zahrnuté pod článkom 9 [ods. 2 písm. e)] a vykonávané zdaniteľnou osobou bývajúcou v zahraničí. Členské štáty však môžu vyžadovať, aby dodávateľ služieb bol v plnom rozsahu [bol spoločne a nerozdielne – *neoficiálny preklad*] zodpovedný za platenie dane,

c) akákoľvek osoba, ktorá uvedie [DPH] na faktúre alebo inom dokumente, ktorý slúži ako faktúra,

2. pri dovoze: osoba alebo osoby určené alebo akceptované ako zodpovedné členskými štátmi, do ktorých sa tovar importuje.“

8. Podľa článku 27 ods. 1 šiestej smernice:

„Rada, konajúc jednomyseľne na návrh Komisie, môže povoliť každému členskému štátu zaviesť osobitné opatrenia pre výnimku z ustanovení tejto smernice, aby zjednodušila postup útočenia [výberu – *neoficiálny preklad*] dane alebo zabránila určitým typom daňového úniku alebo vyhýbaniu sa daniam. Opatrenia na zjednodušenie postupu pre vyberanie dane, [s] výnimkou zanedbateľného rozsahu, nemôžu ovplyvniť celkové množstvo zisku z dane členského štátu vybratého na stupni konečnej spotreby.“

9. Článok 1 rozhodnutia Rady 88/498/EHS z 19. júla 1988(3) prijatého na základe uvedeného článku 27 ods. 1 stanovuje, že pokiaľ ide o plnenia uvedené v článku 13 B písm. g) a h) šiestej smernice, Holandské kráľovstvo je, odchylné od článku 21 ods. 1 písm. a) tejto smernice, oprávnené uplatňovať v rámci režimu voľby zdanenia stanoveného v uvedenom článku 13 C

písm. b) ustanovenie určené na stanovenie povinnosti nadobúdateľa zaplatiť DPH.(4)

B – Holandské právo

10. § 11 zákona z roku 1968 o dani z obratu(5) (ďalej len „zákon“) stanovuje:

„1. Za podmienok stanovených všeobecným správny opatrením sú od dane oslobodené:

a) dodávka nehnuteľného majetku a prevod práv, ktoré sa k tomuto nehnuteľnému majetku viažu, okrem:

(1) dodávky budovy alebo časti budovy a pozemku, na ktorom stojí, uskutočnenej pred alebo najneskôr dva roky po jej prvom využití, ako aj dodávky stavebného pozemku,

(2) iných dodávok, ako je dodávka uvedená v bode 1, osobám, ktoré využívajú nehnuteľný majetok na účely, ktoré úplne alebo takmer úplne oprávňujú odpísať daň podľa § 15, pod podmienkou, že podnikateľ, ktorý uskutočňuje dodávku, a odberateľ sa tak dohodli v zmluve potvrdennej notárom o dodávke nehnuteľnosti alebo na tieto účely spoločne zaslali daňovému kontrolórovi žiadosť a navyše rešpektujú podmienky stanovené ministerským nariadením,

...“

11. Podľa § 12 ods. 1 zákona:

„Daň sa vyberá od podnikateľa, ktorý dodá tovar alebo poskytne službu.“

12. § 12a zákona stanovuje:

„Pokiaľ sa výnimka stanovená v § 11 ods. 1 písm. a) bode 2 použije neoprávnene, lebo odberateľ nevyužíva nehnuteľnosť na účely, ktoré úplne alebo takmer úplne oprávňujú odpísať daň podľa § 15, daň, ktorú v súvislosti s touto dodávkou odpísal podľa § 15 dodávateľ, sa dorubí odberateľovi.“

II – Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

13. Pactor Vastgoed je spoločnosť, ktorá pôsobí najmä v realitnom sektore a ako taká podlieha DPH v zmysle § 4 ods. 1 šiestej smernice.

14. Tejto spoločnosti bola dorubená DPH za obdobie od 1. januára do 31. decembra 2000. Po podaní námietky bola výška dorubenej DPH potvrdená rozhodnutím daňového kontrolóra. Rechtbank te 's-Gravenhage (Okresný súd v Haagu) zamietol žalobu podanú proti tomuto rozhodnutiu. Pactor Vastgoed podala proti tomuto rozsudku odvolanie na Gerechtshof te 's-Gravenhage (Odvolací súd v Haagu). Gerechtshof te 's-Gravenhage zrušil rozsudok Rechtbank te 's-Gravenhage, vyhovel žalobe podanej na tomto súde proti rozhodnutiu daňového kontrolóra a zrušil dané rozhodnutie, ako aj dodatočný daňový výmer. Staatssecretaris následne podal proti rozsudku Gerechtshof te 's-Gravenhage kasačný opravný prostriedok na vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.

15. Zo spisu predloženému Súdnemu dvoru vyplýva, že prejednávaný návrh na začatie prejudiciálneho konania je založený na troch transakciách.

16. V prvom rade prvá transakcia spočíva v tom, že niekto rok pred rokom 2000 vlastník (ďalej len „zdaniteľná osoba 1“) predal nehnuteľnosť dodávateľovi (ďalej len „zdaniteľná osoba 2“). Keďže účastníci zmluvy sa rozhodli pre zdanenie, zdaniteľná osoba 2 vykonala odpis DPH,

ktorá jej bola vyfakturovaná.

17. ?alej druhá transakcia spo?íva v tom, že 5. januára 2000 zdanite?ná osoba 2 dodala tú istú nehnute?nos? spoločnosti Pactor Vastgoed („zdanite?ná osoba 3“), ktorá sa na základe dohody s dodávateľom tiež rozhodla pre zdanenie tejto dodávky. Ako vyžaduje ?lánok 11 ods. 1 písm. a) bod 2 zákona, Pactor Vastgoed v tejto súvislosti vyhlásila, že bude využívať túto nehnute?nos? na uskuto??ovanie plnení, ktoré úplne alebo takmer úplne opráv?ujú odpo?íta? da?, pričom toto obmedzenie sa ozna?uje ako „kritérium 90 %“. Od apríla 2000 však Pactor Vastgoed prenajala uvedenú nehnute?nos? s oslobodením od DPH.

18. Napokon tretia transakcia napokon spo?íva v tom, že na začiatku júla 2000 Pactor Vastgoed predala tú istú nehnute?nos? tretej osobe, a to tiež s oslobodením od DPH.

19. Da?ový kontrolór konštatoval, že Pactor Vastgoed v dôsledku toho nedodrжала podmienku spojenú s možnosťou zdanenia, ktorá vyžadovala využívanie nehnute?nosti podliehajúce dani. Dodávka nehnute?nosti spoločnosti Pactor Vastgoed preto mala byť oslobodená od DPH.(6)

20. Da?ový kontrolór ?alej uviedol, že je potrebné uplatni? ?lánok 12a zákona. Na základe tohto ?lánku dorubil da? zdanite?nej osobe 3 vypo?ítanú na základe sumy DPH, ktorú zdanite?ná osoba 2 predtým odpo?ítala pri nadobudnutí nehnute?nosti od zdanite?nej osoby 1, pričom táto suma sa vzh?adom na to, že išlo o dodávku, ktorá mala byť oslobodená od dane, mala opravi?.(7)

21. Pokiaľ ide o transakciu medzi zdanite?nými osobami 2 a 3, da?ový kontrolór konštatoval, že nehnute?nos? bola so spätnou ú?innos?ou k 5. januáru 2000 dodaná spoločnosti Pactor Vastgoed s oslobodením od DPH a že v dôsledku toho treba da? uplatnenú na túto dodávku, ako aj odpo?et zruši?, ?o podľa holandskej vlády nemalo nijaký hmotný dôsledok pre spoločnosť Pactor Vastgoed. Táto spoločnosť totiž mala zruši? tak neoprávnene zaplatenú DPH, ako aj neoprávnene vykonaný odpo?et.

22. Okrem toho DPH, ktorú predtým odpo?ítala zdanite?ná osoba 2, sa tiež mala opravi? na zostávajúce roky využívania oslobodeného od dane. Pri dodávke nehnute?nosti zdanite?nej osobe 3 sa totiž predpokladalo, že nehnute?nos? sa bude na?alej využívať na ú?ely podliehajúce dani, takže predtým odpo?ítaná DPH sa mohla ponecha? na zostávajúce opravné obdobie.

23. Práve túto opravenú DPH vo výške až 259 820 eur da?ový kontrolór dorubil spoločnosti Pactor Vastgoed.

24. Ako bolo uvedené v bode 14 týchto návrhov, Gerechtshof te 's-Gravenhage zrušil rozsudok Rechtbank te 's-Gravenhage, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie da?ového kontrolóra. V konaní o kasa?nom opravnom prostriedku, ktorý podal Staatssecretaris proti rozsudku Gerechtshof te 's-Gravenhage na vnútroštátny súd, Pactor Vastgoed tvrdila, že opravená DPH sa nemala vybra? od nej, ale od dodávate?a. ?lánok 12a zákona, na ktorom je založený výber opravenej DPH od spoločnosti Pactor Vastgoed, je podľa jej názoru v rozpore so šiestou smernicou.

25. Naproti tomu, Staatssecretaris tvrdil, že Gerechtshof te 's-Gravenhage sa dopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď rozhodol, že ?lánok 12a zákona nemôže slúžiť ako základ na to, aby sa nadobúdateľovi nehnute?nosti (zdanite?nej osobe 3) dorubila suma DPH, ktorú zdanite?ná osoba 2 po jej predchádzajúcom nadobudnutí od zdanite?nej osoby 1 odpo?ítala.

26. Za týchto okolností Hoge Raad der Nederlanden rozhodol preruši? konanie a položi? Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Umožňuje šiesta smernica, aby v prípade, keď sa pôvodný odpoveď DPH vykonaný podľa článku 20 tejto smernice opraví v tom zmysle, že suma odpovedu dane sa musí úplne alebo čiastočne vrátiť, bola táto suma vybratá od inej osoby než od zdaniteľnej osoby, ktorá v minulosti vykonala odpoveď dane, najmä... od osoby, ktorá je odberateľom tovaru dodaného zdaniteľnou osobou?“

27. Písomné pripomienky predložila Pactor Vastgoed, holandská, írsky a fínska vláda, ako aj Komisia. Na pojednávaní, ktoré sa konalo 18. apríla 2013, so svojimi prednesmi vystúpili všetky uvedené subjekty okrem fínskej vlády.

III – Analýza

A – Pochybnosti o výklade článku 12a zákona

28. Ešte pred analýzou tvrdení účastníkov konania je potrebné zdôrazniť, že ako vyplýva z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, v Holandsku existujú pochybnosti o tom, či článok 12a zákona môže alebo nemôže slúžiť ako základ na to, aby sa nadobúdateľovi nehnuteľnosti dorubila suma DPH, ktorú odpoveď dodávateľ nehnuteľnosti, pričom túto sumu treba opraviť.

29. Tak generálny advokát v konaní vo veci samej, ako aj samotný vnútroštátny súd sa domnievajú, že cieľ článku 12a zákona nie je v samotnom znení tohto ustanovenia jasne vyjadrený.⁽⁸⁾ Komisia ide ešte ďalej, keďže otvorene priznáva, že nechápe zmysel uvedeného ustanovenia.

30. Zo znenia článku 12a zákona totiž vyplýva, že spojenie „dať, ktorú v súvislosti s touto dodávkou odpoveď... [9] dodávateľ“, sa týka dodávky nehnuteľnosti zdaniteľnou osobou 1 (predávajúcim) zdaniteľnej osobe 2 (dodávateľovi).

31. V dôsledku toho sa podľa samotného znenia zákona spojenie „sa dorubí odberateľovi“ týka nevyhnutne zdaniteľnej osoby 2.

32. Z toho vyplýva, že predmetnou dodávkou principiálne nemôže byť dodávka nehnuteľnosti zdaniteľnou osobou 2 zdaniteľnej osobe 3, lebo zdaniteľná osoba 2 v súvislosti s touto dodávkou nemá čo odpoveďať.

33. Na to, aby bolo možné dorubiť dať zdaniteľnej osobe 3, teda treba vykladať znenie článku 12a zákona veľmi extenzívne, ako to robí holandská vláda⁽¹⁰⁾.

34. Podľa vnútroštátneho súdu⁽¹¹⁾ totiž znenie článku 12a zákona necháva dostatok priestoru na to, aby sa v súlade s cieľom tohto ustanovenia spojenie „dať, ktorú v súvislosti s touto dodávkou odpoveď... dodávateľ“, týkalo sumy DPH, ktorú predtým odpoveďovala zdaniteľná osoba, ktorá uskutočnila následnú dodávku, pričom táto suma sa má opraviť, lebo ak sa táto dodávka posudzuje spätne, v skutočnosti bola oslobodená od DPH z dôvodu, že sa dodatočne preukázalo, že podmienka stanovená zákonom⁽¹²⁾ nebola dodržaná. Išlo by teda o dodávku nehnuteľnosti medzi zdaniteľnou osobou 2 a zdaniteľnou osobou 3 v prejednávanej veci, ktorá – z dôvodu, že predávajúci a kupujúci sa rozhodli pre dodávku podliehajúcu DPH – spôsobila, že podnikateľ, ktorý uskutočnil dodávku, odpoveďal príliš vysokú sumu DPH (aj keď tento odpoveď vyplýval zo skutočnosti, že tento podnikateľ sa s vlastným dodávateľom rozhodol pre uplatnenie DPH na predchádzajúcu dodávku).

35. Je zjavné, že prináleží vnútroštátnemu súdu, ktorý má výlučnú právomoc vykladať vnútroštátne právo, aby (s prihliadnutím na usmernenia poskytnuté Súdny dvorom v prejednávanej veci) vyložil článok 12a zákona.

36. V každom prípade otázku položenú vnútroštátnym súdom preskúmam na základe predpokladu, že článok 12a zákona pripúšťa výklad, ktorý uvádza holandská vláda.

B – Zhrnutie tvrdení účastníkov konania

37. Pactor Vastgoed tvrdí, že šiesta smernica nedovoľuje členským štátom – či už so súhlasom alebo bez súhlasu Rady – určiť v takom prípade, o aký ide v konaní vo veci samej, za subjekt povinný zaplatiť opravenú DPH inú osobu ako zdaniteľnú osobu 2. Podľa jej názoru článok 12a zákona v tomto smere odporuje šiestej smernici.

38. Holandská vláda sa naopak domnieva, že ustanovenia šiestej smernice nebránia tomu, aby za takých okolností, o aké ide v konaní vo veci samej, členské štáty vybrali opravenú DPH od nadobúdateľa nehnuteľnosti.

39. Írsko a fínska vláda sa v podstate stotožňujú s názorom holandskej vlády. Najmä sa domnievajú, že z článku 20 šiestej smernice, ako aj z kontextu a zo systematiky tejto smernice vyplýva, že členské štáty majú diskretnú právomoc, ktorá im dovoľuje určiť podmienky, za ktorých možno opravenú sumu odpôťtu dane vymáhať od inej osoby ako zdaniteľnej osoby, ktorá pôvodne vykonala tento odpôčet. Podľa Írska by bol opačný výklad nezlučiteľný so systémom DPH zavedeným šiestou smernicou, ako aj so zásadami právnej istoty a daňovej neutrality. Okrem toho by tento výklad znížil účinnosť mechanizmu vymáhania daňových príjmov.

40. Napokon, Komisia – rovnako ako Pactor Vastgoed – zastáva opačný názor než holandská a fínska vláda spolu s Írskom a v podstate sa domnieva, že na prejudiciálnu otázku treba odpovedať záporne.

C – Posúdenie

1. Úvodné poznámky

41. Vnútroštátny súd sa svojou otázkou v podstate pýta, či sa má šiesta smernica vykladať v tom zmysle, že umožní, aby sa odpôčet vykonaný v súvislosti s dodávkou nehnuteľnosti prvou zdaniteľnou osobou druhej zdaniteľnej osobe opravil tak, že suma odpôťtu sa vyrubí tretej zdaniteľnej osobe (vo veci samej Pactor Vastgoed), teda inej osobe ako tej, ktorá v minulosti vykonala odpôčet.

42. Holandské kráľovstvo využilo možnosť stanovenú v článku 13 C písm. b) šiestej smernice, ktorá dovoľuje členským štátom priznať svojim zdaniteľným osobám právo rozhodnúť sa pre zdanenie niektorých transakcií, ktoré sú na základe všeobecného pravidla obsiahnutého v článku 13 B písm. g) tejto smernice oslobodené od DPH.(13) Medzi tieto transakcie patrí dodávka budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých stoja, s výnimkou dodávky pred prvým využitím.

43. Treba poznamenať, že článok 13 C posledný odsek šiestej smernice ďalej stanovuje, že „členské štáty môžu rozsah [práva voľby] obmedziť a [určiť pravidlá jeho uplatňovania]“.

44. Od 31. marca 1995 o 18. hod. holandský zákonodarca obmedzil možnosť rozhodnúť sa pre zdanenie dodávku na dodávky nehnuteľností osobám, ktoré využívajú tieto nehnuteľnosti na účely, ktoré oprávňujú na úplný alebo takmer úplný odpôčet.(14)

45. Ako uvádza vnútroštátny súd, môže sa stať, že zatiaľ čo dotknutí podnikatelia (dodávateľ a odberateľ) pôvodne vychádzali z určitého účelového určenia nehnuteľnosti, ktoré pripúšťa možnosť zdanenia dodávky, podnikateľ, ktorý je odberateľom nehnuteľnosti, neskôr rozhodne o takom účelovom určení nehnuteľnosti, ktoré nepripúšťa možnosť zdanenia dodávky. Zákonné

ustanovenia vychádzajú zo zásady, že v tomto prípade mala byť dodávka oslobodená od DPH a v dôsledku toho sa DPH, ktorú v minulosti odpôľtal dodávateľ, musí opraviť.

46. Článok 12a zákona, ktorý sa týka týchto situácií, stanovuje, že „pokiaľ sa výnimka stanovená v článku 11 ods. 1 písm. a) [bode 2] použije neoprávnene, lebo odberateľ nevyužíva nehnuteľnosť na účely, ktoré úplne alebo takmer úplne oprávňujú odpôľtať daň podľa článku 15, daň, ktorú v súvislosti s touto dodávkou odpôľtal podľa článku 15 dodávateľ, sa dorubí odberateľovi“ (kurzívou zvýraznil generálny advokát).

2. Článok 12a zákona a šiesta smernica

47. Treba poukázať na to, že šiesta smernica neobsahuje výslovné ustanovenia týkajúce sa zdaniteľnej osoby, ktorá je povinná zaplatiť DPH v kontexte opravy odpôľtu dane.

48. Ani smernica 2006/112/ES(15), ktorou bola medzitým šiesta smernica zrušená a nahradená, túto otázku bližšie neupravuje.

49. Ako však Súdny dvor viackrát pripomenul, „systém odpôľtu stanovený smernicou má za cieľ celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľa predstavuje DPH splatná alebo zaplatená pri výkone všetkých jeho ekonomických činností. Spoločný systém DPH má teda zabezpečiť úplnú daňovú neutralitu všetkých ekonomických činností bez ohľadu na ich účel alebo ich výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy osebe v zásade podliehajú DPH“(16).

50. V dôsledku toho, keď sa tovary alebo služby nadobudnuté zdaniteľnou osobou použijú na účely vykonania činností oslobodených od dane alebo nepodliehajúcich DPH, nemožno daň ani vybrať na výstupe, ani odpôľtať daň zaplatenú na vstupe(17).

51. Súdny dvor už navyše poznamenal, že „mechanizmus úpravy odpôľtanej dane stanovený... smernic[ou]... tvorí nedeliteľnú súčasť režimu odpôľtania DPH, ktorý táto smernica obsahuje. V tomto ohľade treba zdôrazniť, že pravidlá stanovené smernicou v oblasti úpravy odpôľtanej dane majú za cieľ zvýšiť presnosť odpôľtania spôsobom zaručujúcim neutralnosť DPH tak, aby transakcie uskutočnené v predchádzajúcom štádiu naďalej umožňovali uplatniť právo na odpôľtanie 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 odpôľtanie DPH zaplatenej na vstupe a používaním daných tovarov a služieb na zdaniteľné transakcie na výstupe“(18).

52. Keďže odpoveď na túto otázku bola dôležitá pre posúdenie veci a jednoznačne nevyplývala z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, Súdny dvor sa holandskej vlády a Komisie opýtal, či bol za daných skutkových okolností odpôľtom, ktorý sa mal v prípade posudzovanom v konaní vo veci samej opraviť, odpôľet vykonaný zdaniteľnou osobou 2 (dodávateľom) po kúpe nehnuteľnosti od zdaniteľnej osoby 1 (predávajúceho).

53. Z odpovedí poskytnutých každým z týchto účastníkov konania je zrejmé, že zdaniteľná osoba 3 (Pactor Vastgoed) by bola skutočne povinná zaplatiť DPH odpôľtanú inou zdaniteľnou osobou v skoršom štádiu reazca predajov v súvislosti s transakciou, na ktorej sa táto zdaniteľná osoba 3 vôbec nepodieľala.

54. Ako som uviedol v bodoch 33 a 34 týchto návrhov, tento výklad by mohol byť zlučiteľný tak so znením článku 12a zákona, ako aj s opisom skutkového stavu uvedeným vnútroštátnym súdom.

55. V návrhu na začatie prejudiciálneho konania je totiž uvedené, že „kontrolór vypoľľtal

dorubenú sumu na základe sumy [DPH], ktorú dodávate? predtým odpo?ítal pri nadobudnutí nehnute?nosti, pri?om táto suma sa vzh?adom na to, že tento dodávate? uskuto?nil dodávku oslobodenú od dane, musí opravi? na základe ?lánku 15 ods. 6 zákona v spojení s ?lámkami 13 a 13a nariadenia (... ,opravená DPH)“.

56. Okrem toho holandská vláda pod?a všetkého potvrdzuje môj vyššie uvedený výklad.(19)

57. Za týchto okolností sa (tak ako Komisia) domnievam, že v takej situácii, o akú ide v prejednávanej veci, platí, že bu? oprava nie je potrebná, alebo za túto opravu musí v celom rozsahu zodpoveda? zdanite?ná osoba 2. Vzh?adom na to, že Pactor Vastgoed sa vôbec nepodie?ala na prvej realitnej transakcii, ktorou zdanite?ná osoba 2 nadobudla nehnute?nos?, ktorá je predmetom konania vo veci samej, totiž skuto?nos?, že pri nasledujúcej transakcii týkajúcej sa tej istej nehnute?nosti, konkrétne pri transakcii medzi zdanite?nou osobou 2 a zdanite?nou osobou 3 (spolo?nos?ou Pactor Vastgoed), táto zdanite?ná osoba nesplní podmienky dovo?ujúce rozhodnú? sa pre zdanenie tejto druhej transakcie, nemôže ma? dôsledky vo vz?ahu k DPH týkajúcej sa prvej transakcie.

58. Zostáva preskúma?, či šiesta smernica umož?uje, aby také ustanovenie vnútroštátneho práva, akým je ?lánok 12a zákona, zmenilo túto zásadnú odpove?.

a) Základné tvrdenie holandskej vlády

59. Pod?a holandskej vlády z výkladu ?lánku 13 B úvodnej vety („za podmienok, ktoré stanovujú na ú?ely zabezpe?enia správnej a jednozna?nej aplikácie oslobodení od dane a na ú?ely ochrany pred možnými da?ovými únikmi, pred neplatením daní a pred [akýmko?vek] ich zneužívaním“), ?lánku 13 C poslednej vety („?lenské štáty môžu rozsah práva [vo?by] obmedzi? a [ur?ia pravidlá jeho uplat?ovania]“), ?lánku 20 ods. 1 („pod?a pravidiel ustanovených jednotlivými ?lenskými štátmi“) a ?lánku 20 ods. 4 („prijí? potrebné opatrenia v záujme toho, aby [oprava] neposkytovala nenáležité výhody“), ako aj ?lánku 21 ods. 1 písm. a) („?lenské štáty môžu tiež rozhodnú?, že niekto iný [ako zdanite?ná osoba je spoločne a nerozdielne zodpovedný za zaplatenie] dane“) šiestej smernice v ich vzájomnej súvislosti vyplýva, že ?lenské štáty majú dostato?nú mieru vo?nej úvahy na prijatie takého pravidla týkajúceho sa opravy odpo?tu dane, o aké ide v konaní vo veci samej.(20)

i) O ?lánku 20 šiestej smernice

60. V tejto súvislosti sa v prvom rade nemôžem stotožni? s jedným z alternatívnych tvrdení vnútroštátneho súdu, že – vzh?adom na to, že šiesta smernica neobsahuje nijaké výslovné ustanovenie o osobe povinnej zaplati? opravenú DPH – prináleží výlu?ne ?lenským štátom, aby ur?ili, od koho možno vybra? opravenú DPH.

61. Naopak, nielenže šiesta smernica výslovne nedovo?uje – ?o by bolo možné pod?a ?lánku 12a zákona – vybra? DPH splatnú v nadväznosti na opravu od inej zdanite?nej osoby, ale z ?lánku 17 ods. 2 šiestej smernice v spojení s jej ?lánkom 22 ods. 4 druhým pododsekom a ?lánkom 20 treba vyvodí?, že za okolností, ktoré spôsobujú opravu odpo?tu, ktorý vykonala zdanite?ná osoba, sa táto oprava v zásade uskuto?uje u tejto osoby.

62. Okrem toho v návrhu šiestej smernice(21) bolo výslovne stanovené, že osoba, ktorá vykonala odpo?et, musí zaplati? opravenú da?. Úvodná ?as? ?lánku 20 nazvaná „Oprava odpo?ítateľných ?iastok“ návrhu stanovuje, že „zdanite?ná osoba vykoná opravu pôvodne vykonaného odpo?tu“, ?o potvrdzuje aj anglické znenie návrhu, ktoré znie „[t]he taxable person shall adjust the initial deduction“.

63. Samotné znenie tohto článku 20 v prijatom znení nasvedčuje tomu istému záveru, keď stanovuje, že „pôvodné odpôčítané čiastky treba [opraviť] tam, kde odpôčítaná čiastka bola vyššia alebo nižšia [, než] na akú má [zdaniteľná osoba] nárok“. Je obvyklé, že chybu v zásade opraví ten, kto ju urobil.

64. Napokon možnosť členských štátov určiť, od koho možno vybrať opravenú DPH, by značne prekročovala pojem „pravidlá“ použitý v článku 20 ods. 1 šiestej smernice.(22) K tomu sa vrátim v bodoch 70 a 71 týchto návrhov.

ii) O článku 21 šiestej smernice

65. Tak ako DPH musí zaplatiť zdaniteľná osoba, ktorá uskutoční zdaniteľnú transakciu, a právo na odpôčet DPH uplatní zdaniteľná osoba, ktorá využíva predmetné veci na účely svojich zdaniteľných transakcií, z článku 21 šiestej smernice vyplýva, že opravenú daň treba v zásade vymáhať od zdaniteľnej osoby, ktorá pôvodne vykonala odpôčet tejto dane, v prejednávanej veci konkrétne od dodávateľa (alebo zdaniteľnej osoby 2).

66. Tento článok 21 nazvaný „Osoby povinné platiť daň“ totiž taxatívne stanovuje, v ktorých prípadoch môže byť niekto iný ako zdaniteľná osoba, ktorá uskutočnila plnenie, povinný zaplatiť daň.

67. Článok 21 ods. 1 písm. a) šiestej smernice zakotvuje zásadu, že zdaniteľnou osobou povinnou zaplatiť DPH týkajúcu sa zdaniteľnej transakcie je tá osoba, ktorá uskutoční túto transakciu. Pokiaľ ide o prejednávanú vec, bola by to zdaniteľná osoba 2 (dodávateľ).

68. Naproti tomu ostatné ustanovenia uvedeného článku 21 obsahujú taxatívny zoznam prípadov a okolností, za ktorých je osobou povinnou zaplatiť daň niekto iný ako zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje transakciu. Situácia posudzovaná v konaní vo veci samej nezodpovedá žiadnemu z týchto prípadov a žiadnej z týchto okolností.

69. Členské štáty majú len právomoc stanoviť, že niekto iný ako zdaniteľná osoba je spoločne a nerozdielne povinný zaplatiť daň. Článok 12a zákona však nestanovuje solidárny záväzok, ale úplne nezávislú daňovú povinnosť nadobúdateľa.

iii) O pojme „pravidlá“ použitom v článkoch 13 a 20 šiestej smernice

70. Zastávam názor (tak ako Komisia), že šiesta smernica a najmä jej článok 13 C a článok 20 ods. 1 neopravujú členské štáty vybrať sumu opravenej DPH týkajúcej sa prvej transakcie medzi prvou zdaniteľnou osobou a druhou zdaniteľnou osobou od tretej zdaniteľnej osoby, ktorá s touto transakciou nemá nič spoločné. Takéto ustanovenie by prekročovalo voľnú úvahu ponechanú členským štátom.

71. Určenie osoby povinnej platiť daň totiž nie je len „pravidlom uplatňovania práva voľby“ alebo jej opravy, ale týka sa samotnej podstaty systému DPH, a preto ustanovenia týkajúce sa prenesenia daňovej povinnosti na nadobúdateľa sa musia buď nachádzať v šiestej smernici (v súvislosti v smernici o DPH(23)) – ako sú napríklad články 194 až 199 smernice o DPH –, alebo byť predmetom odchylných ustanovení založených na článku 27 šiestej smernice (v súvislosti článku 395 smernice DPH). K tomu sa vrátim v bode 104 týchto návrhov.

b) Iné tvrdenia účastníkov konania

i) Prvé tvrdenie

72. Írsko tvrdí, že konanie vo veci samej je príkladom toho, prečo Írsky štát musí mať právo vyžadovať opravu od niekoho iného ako zdaniteľnej osoby, ktorá uplatnila odpust. Podľa jej názoru je vhodné a primerané, aby sa od osoby, ktorá rozhoduje o zdaniteľných únikoch, na účely ktorých sa nehnuteľnosť mala využívať a skutočne sa využívala, a zároveň pozná tieto úniky, vyžadovala oprava odpustaných únikov. Potreba tejto opravy vyplýva z porušenia daňových predpisov nadobúdateľom a nie pôvodným dodávateľom. Ak by toto porušenie predpisov spočívalo v nesprávnych údajoch poskytnutých nadobúdateľom, oprava by bola odôvodnená z toho istého dôvodu ako vrátenie dane so spätnou únikosťou.(24)

73. Aj keby tento – takto odôvodnený – systém bolo možné zaviesť bez použitia článku 27 šiestej smernice (čo podľa môjho názoru nie je možné), nestotožňujem sa s argumentáciou Írska.

74. Po prvé, ako Pactor Vastgoed správne zdôraznila, ak sa určí, že osobou povinnou zaplatiť DPH splatnú v dôsledku opravy je iná osoba než tá, ktorá vykonala odpust, táto iná osoba (v tomto prípade nadobúdateľ) spravidla nemá k dispozícii údaje, ktoré určujú rozsah opravy (ako napríklad sumu, ktorú predávajúci odpustil pri nadobudnutí investičného majetku, dĺžku zostávajúceho opravného obdobia a prípadné iné náklady, v súvislosti s ktorými predávajúci vykonal odpust DPH). Táto iná osoba v zásade nie je schopná overiť, či je prípadné dorubenie správne, a *de facto* nemôže spochybniť sumu, ktorá je predmetom opravy.

75. Po druhé v prejednávanej veci zdaniteľná osoba 2 predala nehnuteľnosť s vedomím rizika, pričom nadobúdateľ mohol byť navyše v dobrej viere alebo nemusel konať úmyselne alebo z nebanlivosti, ak napríklad z ekonomických dôvodov musel po kúpe zmeniť účelové určenie nehnuteľnosti. Ak by totiž vedel, že bude využívať nehnuteľnosť na nezdaniťelné účely, určite by sa nerozhodol pre zdanenie transakcie.

76. V tom istom zmysle holandská vláda pripomína, že vnútroštátne daňové predpisy vyžadujú, aby nadobúdateľ (zdaniteľná osoba 3) výslovne vopred vyhlásil, že splní kritérium 90 %. Bez tohto výslovného vyhlásenia nemožno využiť právo voľby stanovené v článku 11 zákona. Toto vyhlásenie teda podľa holandskej vlády znamená vedomú voľbu nadobúdateľa. Z tohto dôvodu sa predpokladá, že nadobúdateľ si je vedomý dôsledkov v oblasti DPH, ak by sa predmetná nehnuteľnosť – napriek jeho výslovnému vyhláseniu – využívala s oslobodením od DPH. Treba teda vychádzať z toho, že je informovaný o skutočnosti, že ako nadobúdateľ bude mať povinnosť zaplatiť prípadnú opravenú DPH.

77. Poukazujem na to, že hoci je pravda, že nadobúdateľ (zdaniteľná osoba 3) prijal záväzok využívať nehnuteľnosť na zdaniteľné transakcie, zdaniteľná osoba 2 tiež prijala tento záväzok pri nadobudnutí nehnuteľnosti od zdaniteľnej osoby 1. Vedela teda, že ak ďalej predá nehnuteľnosť zdaniteľnej osobe 3, môže sa ocitnúť v situácii spôsobujúcej nedodržanie záväzku, ktorý prijala vo vzťahu k zdaniteľnej osobe 1.

78. Keď holandská vláda(25) hovorí o „vedomej voľbe nadobúdateľa“, týka sa to tak zdaniteľnej osoby 2, ako aj spoločnosti Pactor Vastgoed.

79. Okrem toho musím uviesť, že cieľom systému DPH nie je potrestať vinníka, ale zaručiť neutralitu DPH.

80. Ak by sme sa stotožnili s názorom holandskej vlády, nebolo by pritom nepredstaviteľné, že Pactor Vastgoed by zaplatila DPH z transakcie oslobodenej od dane. Zaplatila totiž DPH zdaniteľnej osobe 2, ktorá túto DPH odpustila, pričom tieto dve transakcie sa u spoločnosti Pactor Vastgoed vyrovnali, ale táto spoločnosť bude musieť zaplatiť odpust dane zdaniteľnej osoby 2. Naproti tomu, zdaniteľná osoba 2 si ponechá odpust dane, ktorý sa podľa názoru

holandskej vlády musí opraviť.

81. V každom prípade, ako Komisia správne poznamenala, jedinými okolnosťami, ktoré by mohli odôvodniť opravu DPH, ktorú odpôčítala zdaniteľná osoba 2 (dodávateľ), sú buď okolnosť, že samotný dodávateľ ako nadobúdateľ nehnuteľnosti pri prvej transakcii (teda od zdaniteľnej osoby 1) neskôr nesplní podmienky, ktoré mu umožnili rozhodnúť sa pre zdanenie tejto transakcie, alebo okolnosť, že dodávateľ predá predmetnú nehnuteľnosť spoločnosti Pactor Vastgoed počas opravného obdobia(26) a že nehnuteľnosť sa pred skončením tohto obdobia už nevyužíva na účely zdaniteľných transakcií. V týchto dvoch prípadoch pritom opravu odpôčtu vykonaného dodávateľom v súvislosti s uvedenou transakciou v žiadnom prípade nemožno vyžadovať od zdaniteľnej osoby 3 (Pactor Vastgoed), keďže ju nemožno považovať za povinnú zaplatiť DPH odpôčítanú inými zdaniteľnými osobami v rámci transakcie, na ktorej sa vôbec nepodieľa.

ii) Druhé tvrdenie

82. Podľa holandskej vlády má článok 12a zákona zabrániť nenáležitým výhodám, ktoré by mohol získať nadobúdateľ. Podľa jej názoru by nadobúdateľ napriek svojmu vyhláseniu, že bude využívať nehnuteľnosť na účely zdaniteľných plnení, mohol nerušene využívať túto nehnuteľnosť na účely plnení oslobodených od DPH a zároveň nadobudnúť nehnuteľnosť bez toho, aby DPH bola zahrnutá do ceny, a teda bez toho, aby znášal daňovú záťaž vyplývajúcu z DPH. Z tohto dôvodu by nielenže predávajúcemu vznikla škoda vo výške sumy opravenej DPH, ale systém DPH by bol z dôvodu možnosti voľby tiež jednoducho ohrozený. Tým by sa obišlo oslobodenie od dane stanovené v článku 13 B ods. 1 písm. g) a h) šiestej smernice.

83. V tejto súvislosti stačí poukázať na to, že v prípade nadobúdateľa sa odpôčet vyrovná zaplatenou DPH. Nie je mi teda jasné, ako by zdaniteľná osoba 3 získala „nenáležitú výhodu“.

84. „Nespravodlivá“ situácia z pohľadu dodávateľa, od ktorého možno vyžadovať opravu, hoci sa spoliehal na vyhlásenia nadobúdateľa (zdaniteľnej osoby 3), že nehnuteľnosť sa bude využívať na účely zdaniteľných transakcií, navyše vyplýva z požiadavky holandských predpisov, že nadobúdateľ musí využívať nehnuteľnosť na účely transakcií podliehajúcich DPH.

85. Podľa Komisie táto podmienka, ktorá na to, aby transakcia týkajúca sa nehnuteľnosti bola zdanená, vyžaduje, aby nadobúdateľ nehnuteľnosti využíval túto nehnuteľnosť na účely, ktoré oprávňujú odpôčítať daň, je nadbytočnou podmienkou, keďže zdaniteľná osoba by nemala dôvod rozhodnúť sa pre zdanenie, ak nevyužíva predmetnú nehnuteľnosť na takéto účely.

86. Je pravda, že Súdny dvor už rozhodol, že hoci je legitímne, že cieľom opatrení prijatých členským štátom je čo najúčinnejšie chrániť práva týkajúce sa verejných financií, takéto opatrenia nesmú prekročiť rozsah nevyhnutný na dosiahnutie tohto cieľa.(27)

87. Komisia však zdôrazňuje, že zrušenie tejto požiadavky by nespôsobilo ujmu holandským verejným financiám. Stačilo by, aby sa zdaniteľná osoba, ktorá uskutoční dodávku (zdaniteľná osoba 2), rozhodla pre zdanenie, pričom by potenciálnym nadobúdateľom nechala možnosť neuzavrieť transakciu, ak im toto zdanenie nevyhovuje, čo bude pravdepodobne tak v prípade, ak vykonávajú činnosti, ktoré neoprávňujú odpôčítať daň, lebo vtedy budú musieť znášať konečnú záťaž DPH z predaja nehnuteľnosti. V praxi možno predpokladať, že za súčasného stavu holandských predpisov zdaniteľné osoby, ktorých činnosti neoprávňujú odpôčítať daň, radšej kúpia staršiu nehnuteľnosť buď od iných zdaniteľných osôb oslobodených od DPH, alebo od jednotlivcov, tiež bez DPH.

88. Môžem ešte dodať, že ak zdaniteľná osoba 3 (napríklad z ekonomických dôvodov) zmení

po kúpe ú?elové ur?enie nehnute?nosti, nebude môc? odpo?íta? da?, ktorú zaplatila zdanite?nej osobe 2, a záujmy holandských verejných financií budú zachované. Zdanite?ná osoba 2 by si totiž mohla ponecha? svoj odpo?et, ale zdanite?ná osoba 3 by v nadväznosti na výnimku získanú od Holandského krá?ovstva, ktorá sa stala záväznou pre každého, už nemohla odpo?íta? DPH, ktorú sama zaplatila na základe prenesenej da?ovej povinnosti.

89. Ni? však nebráni tomu, aby holandská právna úprava ponechala v platnosti podmienku týkajúcu sa využívania nehnute?nosti nadobúdate?om na zdanite?né ?innosti na ú?ely uplatnenia práva rozhodnú? sa pre zdanenie nehnute?ností. Domnievam sa totiž, že prináleží ?lenským štátom ur?i? pravidlá uplat?ovania práva vo?by. Vnútroštátny zákonodarca je však povinný vyvodí? všetky dôsledky zo svojej vo?by, pri?om nemôže uloži? nadobúdate?ovi povinnosti, ktoré idú nad rámec toho, ?o dovo?uje právna úprava Únie v oblasti DPH.

iii) Tretie tvrdenie

90. Holandská vláda sa domnieva, že zdanite?ná osoba 2 neodpo?itala DPH „nesprávne“, lebo v ?ase uskuto?nenia pôvodného odpo?tu DPH bol tento odpo?et uplatnený správne.

91. Na tomto mieste sta?í poznamena?, že zdanite?ná osoba 2 predala nehnute?nos? v rozpore s podmienkami stanovenými pri jej kúpe od zdanite?nej osoby 1, teda že nehnute?nos? bude slúži? len na zdanite?né transakcie. Práve to navyše spôsobuje opravu DPH, ktorú táto osoba odpo?itala.

iv) Štvrté tvrdenie

92. Holandská vláda vo svojej odpovedi na písomné otázky Súdneho dvora uvádza, že situácia, ke? sa DPH vyberie od inej zdanite?nej osoby, nastáva aj v prípade uplatnenia ?lánku 5 ods. 8 šiestej smernice. Toto ustanovenie sa týka situácie, ke? podnik je prevedený na zdanite?nú osobu. V tomto prípade zdanite?ná osoba nastupuje do práv a povinností prevodcu. Aj v tejto situácii možno opravenú DPH vyžadova? len od inej osoby než od zdanite?nej osoby, ktorá uplatnila odpo?et, ?o údajne odôvod?uje prístup holandskej vlády.

93. V tejto súvislosti sta?í poukáza? na to, že hoci ?lánok 5 ods. 8 výslovne dovo?uje vybra? opravenú DPH od inej zdanite?nej osoby než zdanite?nej osoby, ktorá odpo?itala DPH, treba konštatova?, že ?lánky 20 a 21 šiestej smernice nie?o také výslovne nestanovujú. Z toho vyplýva, že toto tvrdenie nemôže spochybni? záver, ktorý odporú?am v týchto návrhoch.

v) Piate tvrdenie

94. Napokon Írsko cituje body 90 a 91 rozsudku Halifax a i.(28), pod?a ktorých „[šiesta] smernica definuje v ?lánku 20 len podmienky, ktoré je potrebné splni? na to, aby sa odpo?et dane zaplatenej na vstupe mohol vyrovná? [opravi? – *neoficiálny preklad*] na úrovni subjektu, ktorému bol dodaný tovar alebo poskytnuté služby... . Prináleží teda v zásade ?lenským štátom, aby ur?ili podmienky, za ktorých môže by? DPH neskôr vrátená [vymáhaná – *neoficiálny preklad*] štátnou pokladnicou, zároveň však v rámci limitov vyplývajúcich z práva [Únie]“.

95. Nemyslím si, že už citovaný rozsudok Halifax a i. spochyb?uje analýzu obsiahnutú v týchto návrhoch.

96. V tejto súvislosti sta?í poukáza? na to, že bod 90 uvedeného rozsudku citovaný Írskom sa obmedzuje len na jednu transakciu.

3. ?lánok 12a zákona a rozhodnutie 88/498.

97. Vnútroštátny súd uvádza, že možnosť vybrať DPH splatnú v nadväznosti na opravu od inej zdaniteľnej osoby by mohla byť prípadne založená na oprávnení poskytnutom na základe článku 27 šiestej smernice. Dodáva však, že skôr než sa plánovalo prijatie článku 12a zákona, Holandské kráľovstvo nezaviedlo ani nezískalo nijakú výnimku v zmysle článku 27 šiestej smernice.

98. Komisia sa však domnieva, že výnimka, ktorú Holandské kráľovstvo neskôr získalo v podobe rozhodnutia 88/498, bola v záse skutkových okolností v platnosti.

99. V každom prípade zastávam názor, že táto výnimka nemôže za takých okolností, o aké ide v prejednávanej veci, odôvodniť zdanenie zdaniteľnej osoby 3.

100. Naopak, táto výnimka – a to bolo jej jediným účelom – umožnila uložiť povinnosť zaplatiť DPH tomu, kto ju odpôčíta, teda zdaniteľnej osobe 2, pokiaľ ide o prvú transakciu, a zdaniteľnej osobe 3, pokiaľ ide o druhú transakciu, čo tieto zdaniteľné osoby navyše podľa všetkého urobili.

101. Nebolo by navyše do určitej miery protirečivé domnievať sa(29), že prenos opravenej DPH na nadobúdateľa je prípustný na základe samotnej šiestej smernice, a požiadať o výnimku prostredníctvom článku 27 tejto smernice na povolenie mechanizmu upraveného v článku 12a zákona?

102. Holandská vláda však tvrdí, že také ustanovenie, akým je článok 12a zákona, v každom prípade nadväzuje na oprávnenie poskytnuté rozhodnutím 88/498 prijatým na základe článku 27 šiestej smernice.

103. Takéto tvrdenie nemožno prijať. Skôr si myslím (tak ako Komisia), že pokiaľ bolo potrebné použiť odchylné opatrenie založené na článku 27 šiestej smernice na to, aby Holandské kráľovstvo bolo oprávnené uložiť nadobúdateľovi povinnosť zaplatiť DPH týkajúcu sa transakcie, ktorej predmetom je nehnuteľnosť, a na ktorej sa tento nadobúdateľ zúčastnil, použitie toho istého postupu by bolo tým skôr potrebné v súvislosti s takým opatrením, o aké ide v konaní vo veci samej, ktorého cieľom je nielen zmeniť osobu povinnú zaplatiť daň, ale ktoré navyše označuje za túto osobu zdaniteľnú osobu, ktorá sa na predmetnej transakcii nepodieľala.

104. V konečnom dôsledku zastávam názor, že šiesta smernica neumožňuje, aby v prípade, keď sa pôvodný odpôčet DPH vykonaný podľa článku 20 tejto smernice opraví v tom zmysle, že suma odpôčtu dane sa musí úplne alebo čiastočne vrátiť, bola táto suma vybratá od inej osoby než od zdaniteľnej osoby, ktorá v minulosti vykonala odpôčet dane, najmä od osoby, ktorá je odberateľom tovaru dodaného zdaniteľnou osobou a ktorá sa na predmetnej transakcii nepodieľala.

IV – Návrh

105. Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálnu otázku, ktorú položil Hoge Raad der Nederlanden, takto:

Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, v znení platnom v prípade skutkových okolností sporu vo veci samej, neumožňuje, aby v prípade, keď sa pôvodný odpočet dane z pridanej hodnoty vykonaný podľa článku 20 tejto smernice opraví v tom zmysle, že suma odpočtu dane sa musí úplne alebo čiastočne vrátiť, bola táto suma vybratá od inej osoby než od zdaniteľnej osoby, ktorá v minulosti vykonala odpočet dane, najmä od osoby, ktorá je odberateľom tovaru dodaného zdaniteľnou osobou a ktorá sa na predmetnej transakcii nepodieľa.

1 – Jazyk prednesu: francúzština.

2 – Smernica Rady zo 17. mája 1977 o zosúladiení 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) v znení uplatniteľnom v prípade skutkových okolností sporu vo veci samej (ďalej len „šiesta smernica“).

3 – Rozhodnutie, ktorým sa Holandskému kráľovstvu povoľuje uplatňovať opatrenie odchyľujúce sa od článku 21 ods. 1 bodu a) šiestej smernice Rady (77/388/EHS) o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 269, s. 54).

4 – Rozhodnutie 88/498 bolo s účinnosťou od 1. januára 2008 zrušené smernicou Rady 2006/69/ES z 24. júla 2006, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS, pokiaľ ide o určité opatrenia na zjednodušenie postupu pri útoťovaní dane z pridanej hodnoty a na pomoc v boji proti daťovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani, a ktorou sa zrušujú určité rozhodnutia udeľujúce výnimky (Ú. v. EÚ L 221, s. 9).

5 – Wet op de omzetbelasting 1968 (*Staatslad* 1968, ?. 329) – zákon z 28. júna 1968, ktorým sa súťasná dať z obratu nahrádza daťou z obratu založenou na systéme DPH.

6 – Vzhľadom na článok 6 ods. 4 vykonávacieho nariadenia z roku 1968 o dani z obratu (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, ďalej len „nariadenie“).

7 – Na základe článku 15 ods. 6 zákona a článkov 13 a 13a nariadenia (ďalej len „opravená DPH“).

8 – Zdá sa, že ani právna doktrína nemá na § 12a zákona rovnaký názor, ako to uvádza generálny advokát v konaní vo veci samej. Pozri napríklad van den ELSEN, E. H.: *Beëindiging BTW-verhuurconstructies*. In: *BTW-bulletin*, 1995, ? 2 a 3; MOBACH, O. L.: *Omzetbelasting – Fiscaal commentaar*. Kluwer, 2003, s. 447 a nasl.; van HILTEN, M. E., van KESTEREN, H. W. M.: *Omzetbelasting – Fed fiscale studieserie*, ? 6, s. 270 a 271; ETTEMA, C. M. et al.: *Wegwijs in de BTW*, Haag, 2008, s. 377; VETTER, J. J. et al.: *Invordering van belastingen – Fed fiscale studieserie* ? 2, Deventer: Kluwer 2005 s. 77 a 78; VERVAET, F. L. J., van LYNDEN, A. J. H.: Het wetsvoorstel ter bestrijding van BTW-constructies. In: *BtwBrief*, 1995, ? 11; BIJL, D. B.: *Onroerend goed; omzetbelasting en overdrachtsbelasting*. Šieste prepracované vydanie. Kluwer, 1998, s. 66; NIEUWENHUIZEN, W. A. P.: Een huurovereenkomst. In: *BTW-bulletin*, 1999, vydanie 7/8, ? 67; BEELEN, S. T. M. et al.: *Cursus belastingrecht (omzetbelasting)*, poznámky 2.4.1.A.f a 2.4.1.F; OOSTENRIJK, A. J., 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*, § 12a, dodatok 587, apríl 2010.

9 – Podľa § 15 zákona.

10 – Pozri bod 47 *in fine* jej písomných pripomienok.

11 – Pozri bod 3.3.4 návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

12 – Teda že nehnuteľnosť sa úplne alebo takmer úplne využíva na účely, ktoré oprávňujú odpočítať daň.

13 – Pozri § 11 ods. 1 úvodnú vetu a písm. a) úvodnú vetu a bod 2 zákona.

14 – Zákon z 18. decembra 1995 (Stb. 1995, ? 659), ktorým sa mení a dopĺňa zákon o dani z obratu z roku 1968, zákon o daniach z právnych úkonov a niektoré ďalšie daňové zákony v súvislosti s bojom proti právnym konštrukciám týkajúcim sa nehnuteľností, tiež označovaný ako „zákon o boji proti právnym konštrukciám týkajúcim sa nehnuteľností“.

15 – Smernica Rady z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

16 – Pozri najmä rozsudok z 22. marca 2012, Klub (C-153/11, bod 35 a citovanú judikatúru).

17 – Pozri rozsudky z 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Zb. s. I-3039, bod 24), a Klub, už citovaný (bod 28).

18 – Pozri rozsudok z 18. októbra 2012, TETS Haskovo (C-234/11, body 30 až 31), ktorý odkazuje na rozsudok z 15. decembra 2005, Centralan Property (C-63/04, Zb. s. I-11087, bod 57). Pozri tiež rozsudky Uudenkaupungin kaupunki (už citovaný, bod 26), ako aj z 29. novembra 2012, Gran Via Moinești (C-257/11, bod 38 a citovanú judikatúru).

19 – Pozri okrem iného body 34 a 47 písomných pripomienok holandskej vlády.

20 – Teda pravidla, podľa ktorého je nadobúdateľ nehnuteľnosti (zdaniteľná osoba 3) povinný zaplatiť opravenú sumu odpôtu dane, aj keď tento odpôet pôvodne vykonal dodávateľ tejto nehnuteľnosti (zdaniteľná osoba 2) v rámci predchádzajúcej transakcie týkajúcej sa uvedenej nehnuteľnosti s inou zdaniteľnou osobou (zdaniteľnou osobou 1).

21 – Návrh šiestej smernice Rady o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia [KOM(73) 950 v konečnom znení].

22 – Podľa ktorého „pôvodné odpôítané iastky treba [opraviť] podľa pravidiel ustanovených jednotlivými členskými štátmi“.

23 – Pozri poznámku pod iiarou 15 týchto návrhov.

24 – Írsko odkazuje na rozsudok z 15. januára 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Zb. s. I-1, bod 21), ktorý odkazuje na rozsudok z 29. februára 1996, INZO (C-110/94, Zb. s. I-857).

25 – V bode 13 svojej odpovede na písomné otázky Súdneho dvora.

26 – Pokia ide totiž o tento druhý prípad, keď zdaniteľná osoba 2 predá nehnuteľnosť zdaniteľnej osobe 3, zdaniteľná osoba 2 presne vie, ako dlho využívala nehnuteľnosť na zdaniteľné iinnosti a že DPH sa prípadne bude musieť opraviť.

27 – Pozri najmä rozsudky z 11. mája 2006, Federation of Technological Industries a i. (C-384/04, Zb. s. I-4191, bod 30); z 21. februára 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, Zb. s. I-771, bod 20), ako aj z 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, Zb. s. I-14191, bod 22).

28 – Rozsudok z 21. februára 2006 (C-255/02, Zb. s. I-1609, body 90 a 91). Pozri tiež uznesenie z 3. marca 2004, Transport Service (C-395/02, Zb. s. I-1991, body 27 a 28).

29 – V bode 21 odpovede uvedenej vlády na písomné otázky Súdneho dvora.