



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MELCHIORA WATHELETA
přednesené dne 30. května 2013¹

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 odpočet — Oprava odpočtů — Dodání nemovitosti dodavatelem realitní společnosti — Dodatečné vyměření DPH dlužné na základě opravy odpočtu u jiné osoby povinné k dani, než je osoba, která původně tento odpočet provedla, a která se neúčastnila zdanitelného plnění, které vedlo k tomuto odpočtu“

Obsah

I – Právní rámec	2
A – Unijní právo	2
B – Nizozemské právo	5
II – Spor v původním řízení a předběžná otázka	5
III – Analýza	7
A – Pochybnosti ohledně výkladu článku 12a zákona	7
B – Shrnutí argumentů účastníků řízení	9
C – Posouzení	9
1. Úvodní poznámky	9
2. Článek 12a zákona a šestá směrnice	10
a) Hlavní argument nizozemské vlády	11

¹ — Původní jazyk: francouzština.

i) K článku 20 šesté směrnice	11
ii) K článku 21 šesté směrnice	12
iii) K pojmu „postupy“ použitému v člancích 13 a 20 šesté směrnice	13
b) Ostatní argumenty předložené účastníky řízení	13
i) První argument	13
ii) Druhý argument	14
iii) Třetí argument	15
iv) Čtvrtý argument	15
v) Pátý argument	16
3. Článek 12a zákona a rozhodnutí Rady 88/498	16
IV – Závěry	17

1. Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, podaná Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud) (Nizozemsko), se týká výkladu článku 20 šesté směrnice 77/388/EHS² a její podstatou je otázka, zda lze opravu odpočtu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) uložit jinému hospodářskému subjektu, než je osoba povinná k dani, která původně tento odpočet provedla, a který se neúčastnil zdanitelného plnění, jež vedlo k tomuto odpočtu.

2. Tato otázka vyvstala ve sporu v původním řízení 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. Článek 13, nadepsaný „Osvobození od daně v tuzemsku“ část B šesté směrnice, stanoví:

„1. Aniž jsou dotčeny jiné předpisy [Unie], osvobodí členské státy od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[...]

2 — Směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění platném v době rozhodné z hlediska skutečností ve sporu v původním řízení (dále jen „šestá směrnice“).

- g) dodání budovy nebo její části a pozemku k ní přiléhajícího, kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 4 odst. 3 písm. a);

[...]“

4. Článek 13 část C šesté směrnice stanoví:

„Členské 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.

Členské státy mohou omezit rozsah možnosti [dosah práva] volby a stanoví podrobně způsob jejího uplatňování.“

5. Článek 17 šesté, nadepsaný směrnice „Vznik a rozsah nároku na odpočet daně“, stanoví následující:

„1. Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.

2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst 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. Původní odpočet se opraví postupy stanovenými členskými státy, zejména:

- a) je-li odpočet daně vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok;
- b) jestliže se od odevzdání daňového přiznání změnila okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpočtu, 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. Členské 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 členské státy zříci požadavku na opravu, je-li kupujícím osoba povinná k dani, která využívá daného investičního majetku výhradně k plněním, u nichž je [DPH] odpočitatelná.

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

[...]

- přijmout jakákoliv vhodná opatření k zajištění toho, aby opravy neměly za následek neoprávněnou výhodu;
- umožnit administrativní zjednodušení.

[...]“

7. Článek 21, nadepsaný „Daňoví dlužníci vůči finančním orgánům“ 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. Uskutečňuje-li zdanitelné plnění osoba povinná k dani usazená v zahraničí, mohou členské státy přijmout předpisy, na jejichž základě je povinna 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 odchylovící se od této směrnice, jejichž cílem je zjednodušit postup výběru daně nebo zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. Opatření zamýšlená ke zjednodušení postupu vyměřování daně smějí ovlivnit výši daně splatné při konečné spotřebě nejvýše v zanedbatelném rozsahu.“

9. Článek 1 rozhodnutí Rady 88/498/EHS ze dne 19. července 1988³, 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 odchýlně 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 nabyvateli⁴.

B – Nizozemské právo

10. Článek 11 zákona z roku 1968 o dani z obratu⁵ (dále jen „zákon“) stanoví:

„1. Za podmínek stanovených nařízením jsou od daně 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 obydlím 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, které zakládají zcela či téměř zcela nárok na odpočet daně na základě článku 15 za podmínky, že podnikatel, který dodává zboží, a podnikatel, který si zvolil tuto možnost v notářské listině, potvrzují dodání zboží, podají společně za tímto účelem žádost u daňového úřadu a dále dodrží podmínky stanovené ministerskou vyhláškou;

[...]“

11. Článek 12 odst. 1 zákona stanoví:

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

12. Článek 12a zákona stanoví:

„Je-li neprávem využita výjimka uvedená v čl. 11 odst. 1 písm. a) bodě 2, jelikož osoba, které bylo dodání uskutečněno, nevyužívá nemovitost k účelům, které podle článku 15 zcela nebo téměř zcela opravňují k odpočtu daně, je daň, která byla odpočtena podle článku 15 v souvislosti s tímto dodáním osobou, která provedla dodání, předmětem dodatečného vyměření daně uloženého osobě, které bylo dodání uskutečněno“.

II – Spor v původním řízení a předběžná otázka

13. Společnost Pactor je společnost působící zejména v oblasti nemovitostí a jako taková je osobou povinnou k DPH ve smyslu čl. 4 odst. 1 šesté směrnice.

3 — Rozhodnutí, kterým se Nizozemskému království povoluje uplatňovat opatření odchylná od čl. 21 odst. 1 písm. a) šesté směrnice (77/388/EHS) o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (Úř. věst. L 269, s. 54).

4 — Rozhodnutí 88/498 bylo zrušeno s účinností k 1. lednu 2008 směrnicí Rady 2006/69/ES ze dne 24. července 2006, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud jde o některá opatření, která mají zjednodušit postup vyměrování daně z přidané hodnoty a napomoci zabránit daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, a kterou se zrušují některá rozhodnutí o udělení 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 obratu jinou daní založenou na systému [DPH].

14. Této společnosti bylo za období od 1. ledna do 31. prosince 2000 vydáno rozhodnutí o dodatečném výběru DPH. Na základě odvolání byla částka stanovená v tomto dodatečném platebním výměru rozhodnutím daňového úřadu ponechána nezměněná. 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 žalobě podané proti rozhodnutí daňového úřadu, a zrušil přitom toto rozhodnutí i rozhodnutí o dodatečném vyměření daně. Gerechtshof rozsudek Rechtbank zrušil, prohlásil žalobu k tomuto soudu podanou proti rozhodnutí daňového úřadu za opodstatněnou a zrušil toto rozhodnutí, jakož i rozhodnutí o dodatečném vyměření daně. Staatssecretaris tedy proti rozsudku vydanému Gerechtshof te 's-Gravenhage podal k předkládajícímu soudu kasační opravný prostředek.

15. Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že k podání této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vedly tři transakce.

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

17. Následně druhá transakce, která spočívá ve skutečnosti, že osoba povinná k dani č. 2 dne 5. ledna 2000 dodala stejnou nemovitost společnosti Pactor Vastgoed (dále jen „osoba povinná k dani č. 3“), která se po dohodě s dodavatelem rovněž rozhodla pro zdanění tohoto dodání. Jak ukládá čl. 11 odst. 1 písm. a) bod 2 zákona, společnost Pactor Vastgoed při této příležitosti uvedla, že *bude využívat tuto nemovitost za účelem poskytování plnění, která zcela nebo téměř zcela opravňují k odpočtu daně*, omezení známé jako „kritérium 90 %“. Počínaje dubnem 2000 však společnost Pactor Vastgoed uvedenou nemovitost pronajala v režimu osvobozeném od DPH.

18. Nakonec třetí transakce, která spočívá ve skutečnosti, že společnost Pactor Vastgoed tuto nemovitost na začátku 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 DPH⁶.

20. Podle daňového úřadu bylo potřeba použít článek 12a zákona. Na základě tohoto článku vydal osobě povinné k dani č. 3 dodatečný daňový výměr, když částku daně vypočetl na základě částky DPH, u které již osoba povinná k dani č. 2 v minulosti provedla odpočet v okamžiku nabytí nemovitosti od osoby povinné k dani č. 1, což je částka, kterou bylo třeba opravit, jelikož se jednalo o dodání, které mělo být osvobozeno od daně⁷.

21. V případě transakce mezi osobou povinnou k dani č. 2 a osobou povinnou k dani č. 3 měl daňový úřad za to, že se zpětnou účinností 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 uplatněnou z tohoto dodání, jakož i odpočet, což podle nizozemské vlády nemělo žádný věcný následek na společnost Pactor Vastgoed. Tato osoba povinná k dani č. 3 musela totiž zrušit jak nesprávně odvedenou DPH, tak nesprávně provedený odpočet.

6 — S přihlédnutím k ustanovení čl. 6 odst. 4 prováděcího nařízení z roku 1968 o dani z obratu (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“).

22. Krom toho musela být rovněž opravena DPH dříve odpočtená osobou povinnou k dani č. 2 pro zbývající roky využívání osvobozeného od daně. Při dodání osobě povinné k dani č. 3 se totiž mělo za to, že nemovitost bude nadále využívána v režimu podléhajícímu zdanění, takže dříve odpočtená 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 č. 3) dodatečný výměr výše DPH, ze které dodavatel (osoba povinná k dani č. 2) provedl odpočet v důsledku předchozího nabytí nemovitosti od osoby povinné k dani č. 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 původní odpočet DPH provedený podle článku 20 této směrnice opraven v tom smyslu, že částka odpočtu musí být zcela nebo částečně zaplacená, byla tato částka vyměřena jiné osobě, než je osoba povinná k dani, která předtím provedla odpočet 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 tito 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 odpočet 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 ustanovení⁸. Komise jde ještě dále, neboť otevřeně přiznává, že nechápe smysl uvedeného ustanovení.

30. Čteme-li totiž znění článku 12a zákona, slova „daň, která byla odpočtena [...]“⁹ v souvislosti s tímto dodáním osobou, která provedla dodání“, se týkají dodání osobou povinnou k dani č. 1 (prodávající) osobě povinné k dani č. 2 (dodavatel).

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

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

33. Znění článku 12a zákona je tedy nutné vykládat velmi extenzivně – jak to činí nizozemská vláda¹⁰ – proto, aby se vztahovalo na osobu povinnou k dani č. 3.

34. Podle předkládajícího soudu¹¹ totiž znění článku 12a zákona poskytuje dostatečný prostor k tomu, aby v souladu s cílem tohoto ustanovení byla slovy „daní, která byla odpočtena [...]“ v souvislosti s tímto dodáním osobou, která provedla dodání“, chápána částka DPH, která byla předtím odpočtena 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 zákonem¹². Dodání mezi osobou povinnou k dani č. 2 a osobou povinnou k dani č. 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 odpočtu DPH (i když tento odpočet vyplýval ze skutečnosti, že tento podnikatel si se svým vlastním dodavatelem zvolili zdanění předchozího dodání DPH).

35. Je zjevně věcí 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.

8 — Zdá se, že právní nauka je rovněž rozdělena 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 předkládajícího usnesení.

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

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 původním řízení, za osobu povinnou k opravené DPH určily jinou osobu než osobu povinnou k dani č. 2. Podle ní tedy článek 12a zákona v tomto ohledu porušuje šestou směrnicí.

38. Nizozemská vláda se naopak domnívá, že ustanovení šesté směrnice nebrání tomu, aby členské státy v kontextu, o který se jedná ve věci v původním 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 odpočtu uložit jiné osobě než osobě povinné k dani, která tento odpočet původně 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 příjmů.

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 odpočet provedený při dodání nemovitosti osobou povinnou k dani č. 1 osobě povinné k dani č. 2 opraven tak, že daň bude dodatečně vyměřena vůči osobě povinné k dani č. 3 (Pactor Vastgoed), která je odlišná od osoby, která provedla odpočet 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 DPH¹³. Mezi tyto transakce patří dodání budovy nebo její části a pozemku k ní přiléhajícího, kromě dodání před jejich prvním obydlím.

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

44. Počínaje 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 opravňují k odpočtu daně¹⁴.

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“.

45. Jak uvádí předkládající soud, může nastat situace, že i když dotčení podnikatelé (podnikatel, který provedl dodání, a podnikatel, kterému bylo dodáno) vycházejí původně z určitého účelu použití předmětu, který opravňuje 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 odpočetl, opravena.

46. Článek 12a zákona, který tyto situace upravuje, stanoví, že „[j]e-li neprávem využita výjimka uvedená v čl. 11 odst. 1 písm. a) [bodě 2], jelikož osoba, které bylo dodání uskutečněno, nevyužívá nemovitost k účelům, které podle článku 15 zcela nebo téměř zcela opravňují k odpočtu daně, je daň, která byla odpočtena podle článku 15 v souvislosti s tímto dodáním osobou, která provedla dodání, předmětem dodatečného vyměření daně uloženého osobě, *které bylo dodání uskutečněno*“ (kurziva provedena autorem tohoto stanoviska).

2. Článek 12a zákona a šestá směrnice

47. Je třeba uvést, že šestá směrnice neobsahuje výslovná ustanovení týkající se osoby povinné k dani, která je v případě opravy odpočtu povinna odvést DPH.

48. Směrnice 2006/112/ES¹⁵, která mezitím zrušila a nahradila šestou směrnicí, v tomto ohledu neposkytuje více informací.

49. Soudní dvůr již však mnohokrát připomenul, že „účelem úpravy odpočtů stanovené směrnicí je zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla uhrazena v rámci všech jeho ekonomických činností. Společný systém DPH v důsledku toho zaručuje úplnou neutralitu, pokud jde o daňovou zátěž všech hospodářských činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, za podmínky, že uvedené činnosti samy rovněž podléhají DPH“¹⁶.

50. Pokud jsou tedy zboží nebo služby pořízené osobou povinnou k dani použity pro potřeby plnění osvobozených od daně nebo nepodléhajících DPH, nemůže dojít ani k vybrání daně na výstupu, ani k odpočtu daně na vstupu¹⁷.

51. Mimoto již Soudní dvůr uvedl, že „mechanismus oprav odpočtu daně stanovený [...] směrnicí je totiž nedílnou součástí úpravy odpočtů DPH, která je obsažena v této směrnici. V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že cílem pravidel stanovených směrnicí ve věcech oprav je zvýšení přesnosti odpočtů způsobem, který má zajistit neutralitu DPH, tak aby plnění uskutečněná v dřívější fázi dále poskytovala nárok na odpočet pouze v rozsahu, ve kterém slouží k poskytnutí plnění podléhajících takové dani. Prostřednictvím uvedených pravidel má tato směrnice za cíl založit úzký a přímý vztah mezi nárokem na odpočet DPH na vstupu a využíváním dotčeného zboží a služeb pro zdanitelná plnění“¹⁸.

52. Vzhledem k tomu, že odpověď na tuto otázku byla důležitá pro analýzu věci a nevyplývala jednoznačně z předkládacího rozhodnutí, se Soudní dvůr nizozemské vlády a Komise dotázal na to, zda byl odpočet, který měl být opraven ve věci v původním řízení, skutečně tím odpočtem, který byl proveden osobou povinnou k dani č. 2 (dodavatel) na základě koupě od osoby povinné k dani č. 1 (prodávající).

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 rovněž výše uvedený rozsudek Uudenkaupungin kaupunki (bod 26), jakož i rozsudek ze dne 29. listopadu 2012, Gran Via Moinești (C-257/11, bod 38, a citovaná judikatura).

53. Na základě odpovědí poskytnutých všemi účastníky řízení je jasné, že k platbě DPH, odpočtené jinou osobou povinnou k dani na vstupu řetězce prodeje, je opravdu osoba povinná k dani č. 3 (Pactor Vastgoed) při příležitosti transakce, které se tato osoba povinná k dani č. 3 vůbec nezúčastnila.

54. Jak jsem uvedl v bodech 33 a 34 tohoto stanoviska, mohl by být tento výklad slučitelný se zněním článku 12a zákona i s popisem skutečnosti provedeným předkládajícím soudem.

55. V předkládacím rozhodnutí je totiž uvedeno, že „daňový orgán provedl výpočet částky požadované v dodatečném daňovém výměru na základě částky [DPH], pro niž dodavatel v okamžiku získání nemovitosti provedl nejprve odpočet daně a kterou bylo třeba, jelikož se jedná o dodání poskytnuté tímto dodavatelem, které je osvobozeno od daně, opravit podle čl. 15 odst. 6 zákona ve spojení s články 13 a 13a nařízení ([...] ‚opravená DPH‘)“.

56. Zdá se, že nizozemská vláda ostatně můj výše uvedený výklad potvrzuje¹⁹.

57. Za takových okolností se domnívám (stejně jako Komise), že v situaci, jako je tato, buď není oprava nutná, nebo je zcela přičitatelná dodavateli (osoba povinná k dani č. 2). Vzhledem k tomu, že se totiž společnost Pactor *vůbec neúčastnila* první realitní transakce, na jejímž základě osoba povinná k dani č. 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 č. 2 a osobou povinnou k dani č. 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 článek 12a zákona, tuto zásadní odpověď mohlo změnit.

a) Hlavní argument nizozemské vlády

59. Podle nizozemské vlády z čl. 13 části B úvodní věty „[...] za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu“, ve spojení s čl. 13 částí C poslední větou „[č]lenské státy mohou omezit rozsah možnosti [dosah práva] volby a stanoví podrobně způsob jejího uplatňování“, s čl. 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 čl. 21 odst. 1 písm. a) „[...] [č]lenské 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 odpočtů, jako je norma, o kterou jde v původním řízení²⁰.

i) K článku 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 věcí členských států určit, u koho může být opravená DPH vybrána.

19 — Viz mimo jiné body 34 a 47 vyjádření nizozemské vlády.

20 — A sice normy, která určuje nabyvatele nemovitosti (osoba povinná k dani č. 3) jako osobu povinnou k opravě odpočtu, i když byl tento odpočet původně proveden dodavatelem této nemovitosti (osoba povinná k dani č. 2) v rámci předchozí realitní transakce týkající se uvedené nemovitosti s jinou osobou povinnou k dani (osoba povinná k dani č. 1).

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

62. Mimoto návrh šesté směrnice²¹ výslovně stanovil, že osoba, která provedla odpočet, musí zaplatit opravu. Úvodní znění článku 20 návrhu, nadepsaného „Oprava odpočtů“, stanoví, že „[o]soba povinná k dani provede opravu původně provedeného odpočtu daně [...]“, což potvrzuje anglická verze návrhu, která zní takto: „[t]he taxable person shall adjust the initial deduction [...]“.

63. Samotné znění tohoto přijatého článku 20 předestírá stejné stanovisko, když uvádí, že „původní odpočet se opraví [...], je-li odpočet 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 směrnice²². Vrátím 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 č. 2).

66. Tento článek 21, nadepsaný „Daňoví dlužníci vůči finančním orgánům“, 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 č. 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.

21 — Návrh šesté směrnice Rady o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně [COM(73) 950] final.

22 — Podle kterého „[p]ůvodní odpočet se opraví postupy stanovenými členskými státy [...]“.

iii) K pojmu „postupy“ použitému v člancích 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 neopravňují k tomu, aby vybraly částku opravy DPH týkající se první transakce mezi první osobou povinnou k dani a druhou osobou povinnou k dani od třetí osoby povinné k dani, která s touto transakcí nemá žádnou souvislost. Takové ustanovení překračuje prostor pro volné uvážení ponechaný členskými státy.

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 DPH²³) – jako například články 194 až 199 směrnice o DPH – nebo být předmětem odchylných 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 osobě, která rozhoduje a zná zdanitelné činnosti, pro které měla být nemovitost využívána a ve skutečnosti pro ně byla využívána, byla uložena oprava odpočtů. Nutnost této opravy vyplývá z porušení daňového zákona nabyvatelem, a nikoliv původním dodavatelem. Jestliže toto porušení zákona spočívalo v chybných příznáních nabyvatele, jsou opravy odůvodněny z téhož důvodu jako zpětné vrácení²⁴.

73. I kdyby takto odůvodněný 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 doby odpočtu a případné 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 č. 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 zdanění transakce.

76. Při stejném uvažování nizozemská vláda připomíná, že vnitrostátní daňové právní předpisy ukládají, aby nabyvatel (osoba povinná k dani č. 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 uvědomělou volbu nabyvatele. Z toho důvodu se má za to, že nabyvatel si byl vědom dopadů 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 okolnosti, že se jakožto nabyvatel bude povinen k odvedení případné opravené DPH.

23 — Viz poznámka pod čarou 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).

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

78. Když se nizozemská vláda²⁵ zmiňuje o „uvědomělé volbě nabyvatele“, platí to pro osobu povinnou k dani č. 2 stejně jako pro osobu povinnou k dani č. 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 č. 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 č. 2. Naopak si osoba povinná k dani č. 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 odůvodnit opravu DPH odpočtené osobou povinnou k dani č. 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 zdanění této transakce, nebo dodavatel prodal dotčenou nemovitost společnosti Pactor Vastgoed během opravného období²⁶ a nemovitost již není určena ke zdanitelným transakcím před koncem tohoto období. V obou těchto případech nemůže být přitom oprava odpočtu provedeného dodavatelem v souvislosti s uvedenou transakcí uložena osobě povinné k dani č. 3 (Pactor Vastgoed), protože společnosti Pactor Vastgoed nemůže být uložena povinnost zaplatit DPH odpočtenou jinými osobami povinnými k dani v rámci transakce, které se *vůbec neúčastnila*.

ii) Druhý argument

82. Podle nizozemské vlády je cílem článku 12a zákona zabránit neoprávněným výhodám, ze kterých by mohl těžit nabyvatel. Podle této vlády by nabyvatel mohl i přes jeho vlastní prohlášení, podle kterého bude využívat nemovitost pro zdaněná plnění, využívat tuto nemovitost bez jakékoliv překážky pro plnění osvobozená od DPH, kdyby získal současně nemovitost, aniž byla DPH zahrnuta v ceně, a tedy, aniž ponese DPH. Tím by prodávající utrpěl nejen škodu ve výši částky opravené DPH, ale byl by ohrožen i systém DPH z důvodu možnosti volby. Osvobození stanovené v čl. 13 části B odst. 1 písm. g) a h) šesté směrnice by tak bylo obejito.

83. V tomto ohledu stačí uvést, že pro nabyvatele se odpočet vyrovnává se zaplacenou DPH. Nespatřuji tedy, v čem by měla mít osoba povinná k dani č. 3 „neoprávněnou výhodu“.

84. Mimoto, situace „nespravedlnosti“ pro dodavatele, kterému může být uložena oprava, i když důvěřoval prohlášením nabyvatele (osoba povinná k dani č. 3), podle kterých byla nemovitost určena ke zdanitelným transakcím, vyplývá z požadavku nizozemských právních předpisů, že nabyvatel musí určit nemovitost pro transakce podléhající DPH.

85. Podle Komise je tato podmínka, která k tomu, aby realitní transakce byla zdaněna, ukládá, aby nabyvatel nemovitosti tuto nemovitost využíval pro účely, pro které existuje nárok na odpočet, nadbytečná, neboť osoba povinná k dani nemá žádný zájem na tom, aby si zvolila zdanění, nevyužívá-li dotčenou nemovitost pro tyto účely.

25 — V bodě 13 své odpovědi na písemné otázky Soudního dvora.

26 — V tomto druhém případě, prodá-li totiž osoba povinná k dani č. 2 nemovitost osobě povinné k dani 3, je si jasně vědoma, po jakou dobu podléhala nemovitost zdanitelných činnostem, a že bude muset být DPH případně opravena.

86. Je sice pravda, že Soudní dvůr již rozhodl, že je legitimní, že se opatření přijatá členským státem snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, avšak tato opatření nesmějí přesahovat rámec toho, co je k dosažení tohoto účelu nezbytné²⁷.

87. Komise nicméně zdůrazňuje, že zrušení tohoto požadavku by nizozemskému veřejnému rozpočtu nezpůsobilo škodu. Stačí, aby se osoba povinná k dani, která provádí dodání (osoba povinná k dani č. 2), rozhodla pro zdanění s tím, že nechá na potenciálních kupujících, aby si zvolili, že se pro zdanění nerozhodnou, pokud jim zdanění nevyhovuje, k čemuž pravděpodobně dojde v případě, že provozují činnosti bez nároku na odpočet, protože tak budou muset nést finanční zatížení DPH z prodeje nemovitosti. V praxi lze předpokládat, že při současném stavu nizozemských právních předpisů dávají osoby povinné k dani, jejichž činnosti nezakládají nárok na odpočet, přednost koupi starších nemovitostí od jiných osob povinných k dani osvobozených od DPH nebo od jednotlivců rovněž bez DPH.

88. Mohu dodat, že změní-li osoba povinná k dani č. 3 určení nemovitosti (například z hospodářských důvodů) po koupi, nebude moci odpočítat daň, kterou zaplatila osobě povinné k dani č. 2, a zájmy nizozemského veřejného rozpočtu budou zachovány. Osoba povinná k dani č. 2 by si totiž zachovala svůj odpočet, ale osoba povinná k dani č. 3 by si již nemohla odpočíst DPH, kterou sama zaplatila na základě přenesení daňové povinnosti v návaznosti na výjimku získanou Nizozemským královstvím, která se stala závaznou pro všechny.

89. Na základě toho nic nebrání tomu, aby v nizozemských právních předpisech byla zachována podmínka spočívající v tom, že nabyvatel určí nemovitost pro činnosti zdaněné, a to za účelem výkonu možnosti volby zdanění nemovitostí. Domnívám se, že je totiž na členských státech, aby určily 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 č. 2 neodpočetla DPH „nesprávně“, neboť v okamžiku provedení původního odpočtu DPH byl tento odpočet uplatněn správně.

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

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 čl. 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 odpočet, což odůvodňuje přístup nizozemské vlády.

93. V tomto ohledu stačí uvést, že i když uvedený čl. 5 odst. 8 výslovně umožňuje vybrat opravenou DPH od osoby povinné k dani odlišné od osoby, která odpočetla 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.

27 — Viz zejména rozsudky ze dne 11. května 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).

v) Pátý argument

94. Nakonec Irsko cituje body 90 a 91 rozsudku Halifax a další²⁸, podle kterých „[šestá] směrnice ve svém článku 20 pouze vymezuje podmínky, za nichž může být odpočet 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 vyměřit 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 původním řízení, odůvodňovat zdanění osoby povinné k dani č. 3.

100. Naopak tato výjimka slouží k tomu – a takový je její jediný cíl – aby byla platba DPH uložena tomu, kdo si ji odpočte, a sice osoba povinná k dani č. 2, v případě první transakce a osoba povinná k dani č. 3 v případě druhé transakce, což, jak se zdá, ostatně učinily.

101. Navíc není určitý rozpor v tom, domnívat se²⁹, že přenesení opravené DPH na nabyvatele je umožněno pouze na základě šesté směrnice a požádat o výjimku na základě článku 27 této směrnice za účelem povolení mechanismu stanoveného článkem 12a zákona?

102. Nizozemská vláda však tvrdí, že taková norma, jako je článek 12a zákona, je v každém případě součástí povolení uděleného rozhodnutím 88/498 přijatým na základě článku 27 šesté směrnice.

103. Takový argument nelze přijmout. Naopak se domnívám (stejně jako Komise), že jelikož bylo nutné použít výjimku založenou na článku 27 šesté směrnice, aby Nizozemskému království bylo povoleno uložit DPH z realitní transakce nabyvateli, který se této transakce účastnil, použití téhož postupu by bylo tím spíše nutné v případě takového opatření, jako je opatření dotčené v původním řízení, jehož cílem je nejen změnit daňového dlužníka, ale navíc daňovým dlužníkem za tímto účelem určuje osobu povinnou k dani, která se dané transakce neúčastnila.

28 — Rozsudek ze dne 21. února 2006 (C-255/02, Sb. rozh. s. I-1609, body 90 a 91). Viz rovněž usnesení ze dne 3. března 2004, Transport Service (C-395/02, Recueil, s. I-1991, body 27 a 28).

29 — V bodě 21 odpovědi uvedené vlády na písemné otázky Soudního dvora.

104. Závěrem jsem toho názoru, že šestá směrnice neumožňuje, aby v případě, že původní odpočet DPH provedený podle článku 20 této směrnice je opraven v tom smyslu, že částka odpočtu daně musí být zcela nebo částečně zaplacená, byla tato částka vyměřena jiné osobě, než je osoba povinná k dani, která předtím provedla odpočet daně, zejména osobě, které tato osoba povinná k dani dodala předmět a která se neúčastnila dotčené transakce.

IV – Závěry

105. S přihlédnutím ke všem předcházejícím úvahám navrhuji, aby Soudní dvůr na předběžnou otázku položenou Hoge Raad der Nederlanden odpověděl takto:

„Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně neumožňuje, aby v případě, že původní odpočet daně provedený podle článku 20 této směrnice je opraven v tom smyslu, že částka odpočtu daně musí být zcela nebo částečně zaplacená, byla tato částka vyměřena jiné osobě, než je osoba povinná k dani, která předtím provedla odpočet daně, zejména osobě, které tato osoba povinná k dani dodala nemovitost a která se neúčastnila dotčené transakce.“