



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
MELCHIORJA WATHELETA,
predstavljeni 30. maja 2013¹

Zadeva C-622/11

**Staatssecretaris van Financiën
proti
Pactor Vastgoed BV**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska))

„Šesta direktiva o DDV — Člen 20 — Pravica do odbitka — Popravek odbitkov —
Dobava nepremičnine s strani dobavitelja nepremičninski družbi — Izterjava DDV, ki ga je treba
plačati zaradi popravka odbitka, od drugega davčnega zavezanca, ki ni zavezanec, ki je izvedel začetni
odbitek in ni povezan z obdavčljivo transakcijo, na podlagi katere je prišlo do tega odbitka“

Kazalo

I – Pravni okvir	2
A – Pravo Unije	2
B – Nizozemsko pravo	5
II – Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje	5
III – Analiza	7
A – Pomisleki glede razlage člena 12a zakona	7
B – Povzetek trditev strank	8
C – Presoja	8
1. Uvodne ugotovitve	8
2. Člen 12a zakona in Šesta direktiva	9
a) Glavna utemeljitev nizozemske vlade	10

¹ – Jezik izvornika: francoščina.

i) Člen 20 Šeste direktive	11
ii) Člen 21 Šeste direktive	11
iii) Pojem „postopkov“, uporabljen v členih 13 in 20 Šeste direktive	12
b) Druge trditve strank	12
i) Prva utemeljitev	12
ii) Druga utemeljitev	13
iii) Tretja utemeljitev	14
iv) Četrta utemeljitev	15
v) Peta utemeljitev	15
3. Člen 12a zakona in Odločba Sveta 88/498/EGS	15
IV – Predlog	16

1. Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče, Nizozemska), zadeva razlago člena 20 Šeste direktive 77/388/EGS² in z njim predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je mogoče popravek odbitka davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) odmeriti drugemu gospodarskemu subjektu, ki ni zavezanec, ki je izvedel začetni odbitek in ni povezan z obdavčljivo transakcijo, na podlagi katere je prišlo do tega odbitka.

2. Spor o glavni stvari o tem vprašanju poteka med Staatssecretaris van Financiën (državni sekretar za finance) in družbo Pactor Vastgoed BV, ki ji je bil tak popravek naložen.

I – Pravni okvir

A – Pravo Unije

3. Člen 13(B) Šeste direktive z naslovom „Oprostitev na ozemlju države“ določa:

„Brez poseganja v druge določbe [Unije] države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanj ali zlorab, oprostijo:

[...]

(g) dobave objektov ali delov objektov ter zemljišč, na katerih stojijo, razen tistih iz člena 4(3)(a);

[...]“

2 — Direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), v različici, ki je veljala med nastankom dejstev spora o glavni stvari (v nadaljevanju: Šesta direktiva).

4. Člen 13(C) Šeste direktive določa:

„Države članice lahko dovolijo davkoplačevalcem pravico do izbire za obdavčitev v primerih:

[...]

(b) transakcij iz (B)(d), (g) in (h) tega člena.

Države članice lahko omejijo obseg te pravice do izbire in podrobneje določijo pogoje za njeno uporabo.“

5. Člen 17 Šeste direktive z naslovom „Nastanek in obseg pravice do odbitka“ določa:

„1. Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.

2. Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati:

(a) [DDV], ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec;

[...]“

6. Člen 20 Šeste direktive določa:

„1. Začetni odbitek se popravi po postopkih, ki jih določijo države članice, zlasti:

(a) če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen;

(b) če se po opravljenem obračunu spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije, zlasti v primeru odpovedi nakupov ali znižanja cen; odbitek pa se ne popravi, če ostanejo transakcije v celoti ali delno neplačane, v primeru uradno dokazanega ali potrjenega uničenja, izgube ali tatvine premoženja ter v primeru dajanja daril manjših vrednosti ali dajanja vzorcev iz člena 5(6). Vendar pa lahko države članice zahtevajo popravek v primerih, ko transakcije v celoti ali delno ostanejo neplačane in v primeru tatvine.

[...]

3. Pri dobavi investicijskega blaga v obdobju popravka se šteje, kakor da jih je davčni zavezanec uporabljal za poslovni namen do konca obdobja popravka. Šteje se, da so takšne poslovne dejavnosti v celoti obdavčene, če je dobava omenjenega blaga obdavčena; šteje se, da so poslovne dejavnosti v celoti oproščene, če je dobava oproščena. Popravek se izvede samo enkrat za celotno preostalo obdobje popravka.

Vendar pa v zadnjem primeru države članice lahko določijo, da popravek ni potreben, če je kupec davčni zavezanec, ki to investicijsko blago uporablja izključno za transakcije, pri katerih je DDV odbiten.

4. Za namene uporabe določb odstavkov 2 in 3 lahko države članice:

[...]

— sprejmejo vse ustrezne ukrepe, s katerimi zagotovijo, da popravek ne pomeni nobene neupravičene prednosti,

— dovolijo administrativne poenostavitve.

[...]“

7. Člen 21 z naslovom „Osebe, ki so dolžne plačati davek oblastem“ določa:

„DDV so dolžni plačati:

1. po notranjem sistemu:

- (a) davčni zavezanci, ki opravljajo obdavčljive transakcije, razen transakcij iz člena 9(2)(e), ki jih opravlja davčni zavezanec, tuji rezident. Če obdavčljivo transakcijo opravi davčni zavezanec, tuji rezident, lahko država članica sprejme ureditev, po kateri davek plača druga oseba in ne davčni zavezanec, tuji rezident. Taka druga oseba je med drugim lahko davčni zastopnik ali druga oseba, za katero se opravi obdavčljiva transakcija. Države članice lahko tudi določijo, da namesto davčnega zavezanca nekdo drug solidarno odgovarja za plačilo davka;
- (b) osebe, za katere storitve iz člena 9(2)(e) opravijo in izvedejo davčni zavezanci, tuji rezidenti. Države članice pa lahko zahtevajo, da izvajalec storitev solidarno odgovarja za plačilo davka;
- (c) vsaka oseba, ki na računu ali drugem dokumentu, ki se priznava kot račun, izkaže davek na dodano vrednost;

2. pri uvozu: oseba ali osebe, ki jih države članice, v katere se blago uvozi, določijo ali sprejmejo kot osebe za plačilo.“

8. Člen 27(1) Šeste direktive določa:

„Na predlog Komisije lahko Svet soglasno dovoli katerikoli državi članici, da uvede posebne ukrepe za odstopanje od določb te direktive, za poenostavitev postopka za obračunavanje davka ali za preprečevanje določenih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom. Ukrepi za poenostavitev postopka za obračunavanje davka ne smejo, razen v zanemarljivem obsegu, vplivati na znesek dolgovanega davka v fazi končne potrošnje.“

9. Člen 1 Odločbe Sveta 88/498/EGS z dne 19. julija 1988³, ki je bila sprejeta na podlagi člena 27(1), določa, da se Kraljevini Nizozemski pri transakcijah iz člena 13(B)(g) in (h) Šeste direktive z odstopanjem od člena 21(1)(a) te direktive v okviru ureditve izbire za obdavčitev, določeno v navedenem členu 13(C)(b), dovoli uporaba določbe, katere namen je naložiti obveznost plačila DDV prejemniku blaga⁴.

3 — Odločba Sveta 88/498/EGS, ki dovoljuje Kraljevini Nizozemski uvedbo posebnega ukrepa o odstopanju od člena 21(1)(a) Šeste direktive (77/388/EGS) o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (UL L 269, str. 54).

4 — Odločba 88/498 je bila razveljavljena 1. januarja 2008 z Direktivo Sveta 2006/69/ES z dne 24. julija 2006 o spremembah Direktive 77/388/EGS v zvezi z nekaterimi ukrepi za poenostavitev postopka za obračunavanje davka na dodano vrednost in za pomoč pri preprečevanju davčne utaje ali izogibanja davku ter o razveljavitvi nekaterih odločb o odobritvi odstopanj (UL L 221, str. 9).

B – Nizozemsko pravo

10. Člen 11 zakona iz leta 1968 o prometnem davku⁵ (v nadaljevanju: zakon) določa:

„1. Pod pogoji, določenimi s splošnim izvedbenim aktom, se davek ne plača od:

a) dobave nepremičnin in pravic na nepremičninah, razen od:

- (1) dobave objektov ali delov objektov in zemljišč, na katerih ti objekti stojijo, pred prvo uporabo ali največ dve leti po tem, ter dobave zemljišča za gradnjo;
- (2) druge dobave, ki niso dobave iz točke 1, osebam, ki uporabljajo nepremičnino za namene, zaradi katerih imajo na podlagi člena 15 pravico do odbitka celotnega ali skoraj celotnega zneska davka, če sta podjetnik, ki opravi dobavo, in oseba, ki se ji nepremičnina dobavi, opravila to izbiro v notarskem zapisu v zvezi z dobavo ali skupaj naslovila ustrezno zahtevo na inšpekcijo in če poleg tega upoštevata pogoje, določene z ministrskim odlokom;

[...]“

11. Člen 12(1) zakona določa:

„Davek se pobere od podjetnika, ki opravi dobavo ali storitev.“

12. Člen 12a tega zakona določa:

Če se izjema, določena v členu 11(1)(a)(2), zlorabi, ker oseba, ki ji je bila nepremičnina dobavljena, te ne uporablja za namene, zaradi katerih ima na podlagi člena 15 pravico do odbitka celotnega ali skoraj celotnega zneska davka, se za davek, ki ga je v zvezi s to dobavo na podlagi člena 15 odbila oseba, ki je opravila dobavo, odmeri popravek obračuna DDV osebi, ki ji je bila nepremičnina dobavljena.

II – Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

13. Pactor Vastgoed je družba, ki opravlja dejavnost zlasti v nepremičninskem sektorju in je davčna zavezanka za DDV v smislu člena 4(1) Šeste direktive.

14. Tej družbi je bil odmerjen popravek obračuna DDV za obdobje od 1. januarja do 31. decembra 2000. Družba Pactor Vastgoed je vložila pritožbo, vendar pa se z odločbo davčnega inšpektorja višina odmerjenega davka ni spremenila. Rechtbank te's-Gravenhage (okrožno sodišče v Haagu) je zavrnilo tožbo, vloženo zoper to odločbo. Družba Pactor Vastgoed je vložila pritožbo zoper to sodbo pri Gerechtshof te's-Gravenhage (višje sodišče v Haagu). Gerechtshof te's-Gravenhage je razveljavilo sodbo Rechtbank te's-Gravenhage, ugodilo tožbi, vloženi pri zadnjenavedenem sodišču zoper odločbo davčnega inšpektorja, ter razveljavilo to odločbo in odmerno odločbo. Staatssecretaris je nato pri predložitvenem sodišču vložil kasacijsko pritožbo zoper sodbo Gerechtshof te 's-Gravenhage.

15. Iz spisa, predloženega Sodišču, izhaja, da se ta predlog za sprejetje predhodne odločbe nanaša na tri transakcije.

16. Najprej prva transakcija: nekaj let pred letom 2000 je lastnik (v nadaljevanju: davčni zavezanec št. 1) prodal nepremičnino dobavitelju (v nadaljevanju: davčni zavezanec št. 2). Ker sta se pogodbenici odločili za obdavčitev, je davčni zavezanec št. 2 uveljavil odbitek DDV, ki mu je bil zaračunan.

⁵ — Wet op de omzetbelasting 1968 – zakon z dne 28. junija 1968 (*Staatslad* 1968, št. 329), ki nadomešča sedanji prometni davek z drugim davkom, ki temelji na sistemu DDV.

17. Nato druga transakcija: zavezanec št. 2 je 5. januarja 2000 to nepremičnino izročil družbi Factor Vastgoed (v nadaljevanju: davčni zavezanec št. 3), ki je s soglasjem dobavitelja prav tako izbrala obdavčitev te dobave. Kot določa člen 11(1)(a), drugi pododstavek, zakona je družba Factor Vastgoed ob tej priložnosti izjavila, da bo to nepremičnino uporabljala za opravljanje storitev, na podlagi katerih ima pravico do odbitka celotnega ali skoraj celotnega zneska davka, to je omejitev, znana kot „merilo 90 %“. Vendar pa je družba Factor Vastgoed od aprila leta 2000 navedeno nepremičnino oddajala z oprostivjo plačila DDV.

18. Nazadnje še tretja transakcija: družba Factor Vastgoed je na začetku julija 2000 to nepremičnino prodala tretji osebi, in tudi to z oprostivjo DDV.

19. Davčni inšpektor je menil, da zato družba Factor Vastgoed ni upoštevala pogoja, povezanega z izbiro, ki zahteva obdavčljivo uporabo nepremičnine. Zato bi morala biti dobava družbi Factor Vastgoed oproščena plačila DDV.⁶

20. Davčni inšpektor je tudi menil, da je treba uporabiti člen 12a zakona. Na podlagi tega člena je davčnemu zavezancu št. 3 odmeril popravek obračuna, ki ga je izračunal na podlagi zneska DDV, ki ga je davčni zavezanec št. 2 prej odbil pri nakupu nepremičnine od davčnega zavezanca št. 1, in ta znesek je moral glede na to, da gre za dobavo, ki bi morala biti oproščena, popraviti.⁷

21. Kar zadeva transakcijo med davčnima zavezancema št. 2 in 3, je davčni inšpektor štel, da je bila nepremičnina retroaktivno s 5. januarjem 2000 dobavljena družbi Factor Vastgoed z oprostivjo plačila DDV ter da je zato treba davek, ki se je zaračunal za to dobavo, in odbitek razveljaviti, kar po mnenju nizozemske vlade za družbo Factor Vastgoed ni imelo nobenih premoženjskih posledic. Davčni zavezanec št. 3 bi namreč moral razveljaviti neupravičeno plačani DDV in tudi neupravičeno izvedeni odbitek.

22. Poleg tega bi bilo treba popraviti tudi DDV, ki si ga je prej odbil davčni zavezanec št. 2 za preostala leta uporabe nepremičnine, oproščene davka. Pri dobavi davčnemu zavezancu št. 3 se je namreč domnevalo, da je bila uporaba nepremičnine še naprej obdavčena, čeprav se je lahko prej odbiti DDV obdržal za preostalo obdobje popravka.

23. Inšpektor je družbi Factor Vastgoed davek odmeril od tega popravljenega DDV v znesku najmanj 259.820 EUR.

24. Kot je navedeno v točki 14 teh sklepnih predlogov, je Gerechtshof te 's-Gravenhage razveljavilo sodbo Rechtbank te 's-Gravenhage, s katero je bila potrjena odločba davčnega inšpektorja. V okviru kasacijske pritožbe, ki jo je vložil Staatssecretaris pri predložitvenem sodišču zoper sodbo Gerechtshof te 's-Gravenhage, družba Factor Vastgoed trdi, da bi bilo treba popravljene DDV pobrati od dobavitelja in ne od nje. Člen 12a zakona, na katerem temelji pobiranje popravljenega DDV od družbe Factor Vastgoed, naj bi bil v nasprotju s Šesto direktivo.

25. Nasprotno je Staatssecretaris trdil, da je Gerechtshof te 's-Gravenhage napačno uporabilo pravo, ko je odločilo, da člen 12a zakona ne more biti podlaga, da se popravek obračuna DDV odmeri prevzemniku nepremičnine (davčni zavezanec št. 3), za katero je davčni zavezanec št. 2 uveljavil pravico do odbitka v okviru prejšnje pridobitve nepremičnine od davčnega zavezanca št. 1.

6 — Ob upoštevanju določbe člena 6(4) Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (izvedbenega odloka o prometnem davku iz leta 1968, v nadaljevanju: odlok iz leta 1968).

7 — Na podlagi povezanih določb člena 15(6) zakona in členov 13 in 13a odloka iz leta 1968 (v nadaljevanju: popravljen DDV).

26. V tem okviru je Hoge Raad der Nederlanden prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje postavilo to vprašanje:

„Ali je v skladu s Šesto direktivo dopustno, da se, če se začetni odbitek v skladu s členom 20 te direktive popravi tako, da je treba odbiti znesek v celoti ali delno vrniti, ta znesek pobere pri drugi osebi, ki ni davčni zavezanec, ki je pred tem izvedel odbitek, zlasti pri tisti, ki ji je davčni zavezanec dobavil blago [...]?“

27. Pisna stališča so predložili družba Pactor Vastgoed, nizozemska vlada, Irska, finska vlada in Komisija. Na obravnavi, ki je potekala 18. aprila 2013, so svoja stališča ustno predstavile vse navedene stranke razen finske vlade.

III – Analiza

A – Pomisleki glede razlage člena 12a zakona

28. Preden se posvetim trditvam strank, bi rad poudaril, kot izhaja iz predložitvene odločbe, da na Nizozemskem obstajajo pomisleki glede vprašanja, ali je člen 12a lahko ali ne more biti podlaga, da se odmera DDV naloži prevzemniku nepremičnine, in sicer v znesku, za katerega je njen dobavitelj uveljavil pravico do odbitka in ki mora biti predmet popravka.

29. Generalni pravobranilec v postopku v glavni stvari in predložitveno sodišče menita, da cilj člena 12a zakona v besedilu te določbe ni jasno izražen.⁸ Komisija gre še dalj, ker odkrito priznava, da ne razume smisla navedene določbe.

30. Če pogledamo besedilo člena 12a, izraz „odbitek davka⁹ v povezavi s to dobavo, ki ga je izvedla oseba, ki je opravila dobavo“, zadeva dobavo davčnega zavezanca št. 1 (prodajalca) davčnemu zavezancu št. 2 (dobavitelju).

31. Zato se glede na besedilo zakona „popravek obračuna davka odmeri osebi, ki ji je bila nepremičnina dobavljena,“ nujno nanaša na davčnega zavezanca št. 2.

32. Iz tega sledi, da zadevna dobava načeloma ne more biti dobava davčnega zavezanca št. 2 davčnemu zavezancu št. 3, ker pri tej davčni zavezanec št. 2 nima česa odbiti.

33. Besedilo člena 12a zakona je torej treba razlagati zelo široko – kot je to storila nizozemska vlada¹⁰ – da pridemo do obdavčitve davčnega zavezanca št. 3.

8 — Kot navaja generalni pravobranilec v postopku v glavni stvari, se zdi, da pravni teoretiki tudi v zvezi s členom 12a zakona niso enotni. Glej na primer van den Elsen, *Beëindiging BTW-verhuurconstructies*, BTW-bulletin 1995, št. 2 in 3; Mobach, O. L., *Fiscaal commentaar, Omzetbelasting – Fiscaal commentaar*, Kluwer 2003, 447 in naslednje; van Hilten, M. E., in van Kesteren, H. W. M., *Omzetbelasting – Fed Fiscale Studieserie*, Deventer: Fed 2007, št. 6 str. 270 in 271, Deventer: Fed 2007; Ettema, C. M., in drugi, *Wegwijs in de BTW*, 377, Haag 2008; Vetter, J. J., in drugi, *Invordering van belastingen – Fed Fiscale Studieserie št. 2*, Deventer: Kluwer, 2005, str. 77 in 78, Deventer: Kluwer 2005; Vervaet, F. L. J., in van Lynden, A. J. H., *Het wetsvoorstel ter bestrijding van BTW-constructies št. 11*, BtwBrief 1995, št. 11; Bijl, D. B., *Onroerend goed; omzetbelasting en overdrachtsbelasting*, Kluwer 1998, zesde herziene druk, 66; Nieuwenhuizen, W. A. P., *Een huurovereenkomst*, BTW-bulletin 1999, zvezek 7/8, št. 67; Beelen, S. T. M., in drugi, *Cursus belastingrecht (omzetbelasting)*, aantekening 2.4.1.A.f in 2.4.1.F; Oostenrijk, A. J., in Van Dijk, L. A., *Onroerend goed en reparatiewetgeving Vermeend, Nieuw regime voor de heffing van BTW en overdrachtsbelasting* (Arthur Andersen 1996), str. 47; van den Elsen, E. H., *Onroerende zaken: BTW-constructies en economische eigendom*, Vermande 1995, 12, in *Wet omzetbelasting 1968, Fiscale Encyclopedie De Vakstudie ëlen 12a*, dodatek 587, april 2010.

9 — Na podlagi člena 15 zakona.

10 — Glej točko 47 *in fine* pisnih stališč.

34. Predložitveno sodišče¹¹, meni, da bi lahko besedilo člena 12a zakona pustilo dovolj prostora, da bi v skladu s ciljem te določbe izraz „odbitek davka [...] v povezavi s to dobavo, ki ga je izvedla oseba, ki je opravila dobavo,“ zadeval znesek DDV, ki si ga je predhodno odbil davčni zavezanec, ki je opravil naslednjo dobavo, in ga je treba popraviti, ker je bila ta dobava, gledano *a posteriori*, dejansko oproščena plačila DDV in se je naknadno izkazalo, da pogoj, ki ga določa zakon¹², ni bil upoštevan. Ker sta prodajalec in kupec izbrala dobavo, obdavčeno z DDV, je torej v tem spisu zaradi dobave med davčnima zavezancema št. 2 in 3 podjetnik, ki je dobavo opravil, imel pravico do previsokega odbitka DDV (čeprav bi ta izhajal iz dejstva, da je ta podjetnik skupaj s svojim dobaviteljem izbral obdavčitev z DDV pri prejšnji dobavi).

35. Očitno je, da mora predložitveno sodišče, ki je edino pristojno za razlago nacionalnega prava, razložiti člen 12a zakona (ob upoštevanju elementov, ki jih bo v tej zadevi podalo Sodišče).

36. V vsakem primeru bom preučil vprašanje, ki ga je postavilo predložitveno sodišče, ob predpostavki, da člen 12a zakona omogoča razlago ki jo zastopa nizozemska davčna uprava.

B – Povzetek trditev strank

37. Družba Pactor Vastgoed trdi, da Šesta direktiva državam članicam, če imajo dovoljenje Sveta ali ne, ne dopušča, da se v zadevi, kot se obravnava v postopku v glavni stvari, kot zavezanec za popravljeni DDV določi druga oseba kot dobavitelj (davčni zavezanec št. 2). Meni, da je določba člena 12a zakona v tem delu v nasprotju s Šesto direktivo.

38. Nasprotno *nizozemska vlada* meni, da določbe Šeste direktive držav članic ne ovirajo, da v okoliščinah, kot so v postopku v glavni stvari, popravljeni odbitek DDV poberejo od prevzemnika nepremičnine.

39. *Irska in finska vlada* v bistvu podpirata isto trditev kot nizozemska vlada. Menita namreč, da iz člena 20 Šeste direktive, konteksta in sistematike te direktive izhaja, da imajo države članice diskrecijsko pravico, ki jim omogoča določiti pogoje, v katerih je mogoče popravek odbitka odmeriti drugi osebi, ki ni davčni zavezanec, ki je izvedel ta začetni odbitek. Irska meni, da nasprotna razlaga ne bi bila združljiva s sistemom DDV, vzpostavljenim s Šesto direktivo, načeli pravne varnosti in davčne nevtralnosti. Poleg tega bi povzročila, da bi postal mehanizem izterjave davčnih prihodkov manj učinkovit.

40. Nazadnje Komisija, tako kot družba Pactor Vastgoed, podpira nasprotno rešitev od rešitve, ki jo zagovarjajo nizozemska in finska vlada ter Irska, in v bistvu meni, da je treba na vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti nikalno.

C – Presoja

1. Uvodne ugotovitve

41. Predložitveno sodišče z vprašanjem za predhodno odločanje v bistvu sprašuje, ali je treba Šesto direktivo razlagati tako, da dopušča, da se odbitek, izveden ob dobavi nepremičnine davčnega zavezanca št. 1 davčnemu zavezancu št. 2, popravi s tem, da se ga izterja od davčnega zavezanca št. 3 (v postopku v glavni stvari družba Pactor Vastgoed), ki je druga oseba kot tista, ki je v preteklosti izvedla odbitek.

11 — Glej točko 3.3.4 predložitvene odločbe.

12 — In sicer da se nepremičnina v celoti ali skoraj v celoti uporablja za namene, za katere obstaja pravica do odbitka.

42. Kraljevina Nizozemska je uporabila možnost, določeno v členu 13(C)(b) Šeste direktive, ki državam članicam dopušča, da svojim davčnim zavezancem odobrijo pravico izbire obdavčitev nekaterih transakcij, ki so v skladu s splošnim pravilom iz člena 13(B)(g) te direktive oproščene plačila DDV¹³. Med te transakcije spadajo dobave objektov ali delov objektov in zemljišč, na katerih stojijo pred prvo uporabo.

43. Treba je opozoriti, da je v členu 13(C), zadnji odstavek, Šeste direktive dodano, da „[d]ržave članice lahko omejijo obseg te pravice do izbire in podrobneje določijo pogoje za njeno uporabo“.

44. Nizozemski zakonodajalec je 31. marca 1995 ob 18. uri možnost izbire, da se dobave za dobave nepremičnin obdavči, omejil na osebe, ki te uporabljajo za namene, za katere velja pravica do odbitka celotnega ali skoraj celotnega zneska davka na podlagi člena 15 zakona¹⁴.

45. Kot navaja predložitveno sodišče, se lahko zgodi, da čeprav sta se zadevna podjetnika (tisti, ki opravi dobavo, in tisti, za katerega je dobava opravljena) prvotno opirala na določno namembnost nepremičnine, na podlagi katere je bila dovoljena obdavčitev dobave, je lahko podjetnik, ki mu je bila nepremičnina dobavljena, tej naknadno spremenil namen, na podlagi katerega izbira za obdavčitev ni bila mogoča. Zakonske določbe izhajajo iz načela, da bi morala biti v tem primeru dobava oproščena plačila DDV in da bi bilo zato treba DDV, ki ga je dobavitelj odbil v preteklosti, popraviti.

46. Glede teh primerov člen 12a zakona določa, da „[č]e se izjema, določena v členu 11(1)(a)[, točka 2], nepravilno uporablja, ker oseba, ki ji je bila nepremičnina dobavljena, te ne uporablja za namene, zaradi katerih ima na podlagi člena 15 pravico do odbitka celotnega ali skoraj celotnega zneska davka, se za odbitek davka, ki ga je v zvezi s to dobavo na podlagi člena 15 opravila oseba, ki je opravila dobavo, odmeri popravek obračuna DDV osebi, ki ji je bila nepremičnina dobavljena“ (moj poudarek).

2. Člen 12a zakona in Šesta direktiva

47. Treba je opozoriti, da Šesta direktiva ne vsebuje *izrecnih* navedb o davčnem zavezancu za DDV v okviru popravka odbitka.

48. V Direktivi 2006/112/ES¹⁵, s katero je bila medtem razveljavljena in nadomeščena Šesta direktivo, prav tako ni več navedb v zvezi s tem.

49. Glede na to in dejstvo, na katero je Sodišče velikokrat opozorilo, da je „[u]reditev odbitkov, ki je vzpostavljena z Direktivo, namenjena temu, da podjetnika v celoti razbremeni DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zato zagotavlja popolno nevtralnost glede obdavčenja vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihov namen ali rezultat, če so omenjene dejavnosti same načeloma predmet DDV“.¹⁶

50. Zato kadar so blago ali storitve, ki jih pridobi davčni zavezanec, uporabljeni za potrebe oproščenih transakcij ali takih, ki ne spadajo na področje uporabe DDV, se ne more niti pobrati izstopnega davka niti odbiti vstopnega davka.¹⁷

13 — Glej člen 11(1), uvodni stavek in (a), uvodni stavek in točko 2 zakona.

14 — Zakon z dne 18. decembra 1995, (Stb. 1995, št. 659) o spremembi zakona (o DDV iz leta 1968), zakon o obdavčenju pravnega prometa in nekaj drugih davčnih zakonov v okviru boja proti pravnim konstruktom v zvezi z nepremičninami, ki je označen tudi kot „zakon o boju proti pravnim konstruktom v zvezi z nepremičninami“.

15 — Direktiva Sveta z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

16 — Glej zlasti sodbo z dne 22. marca 2012 v zadevi Klub (C-153/11, točka 35 in navedena sodna praksa).

17 — Glej sodbo z dne 30. marca 2006 v zadevi Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, ZOdl str. I-3039, točka 24) in zgoraj navedeno sodbo Klub (točka 28).

51. Poleg tega je Sodišče že ugotovilo: „Mehanizem popravkov, ki je določen z Direktivo 2006/112, tako sestavni del ureditve odbitkov DDV, ki jo določa ta direktiva. V zvezi s tem je treba poudariti, da je namen pravil, določenih z Direktivo glede popravkov, izboljšati natančnost odbitkov, da se zagotovi nevtralnost DDV, tako da transakcije, izvedene prej, še naprej omogočajo pravico do odbitka, samo če se uporabljajo za zagotavljanje storitev, ki so obdavčene s tem davkom. S temi pravili sledi Direktiva cilju uvesti tesno in neposredno zvezo med pravico do odbitka vstopnega DDV ter nadaljnjo uporabo zadevnega blaga in storitev za obdavčene transakcije.“¹⁸

52. Ker je bil odgovor na to vprašanje pomemben za analizo zadeve in ni bil nedvoumno razviden iz predložitvene odločbe, je Sodišče nizozemsko vlado in Komisijo vprašalo, ali je bil odbitek, ki ga je treba v postopku v glavni stvari popraviti, res tisti, ki ga je izvedel davčni zavezanec št. 2 (dobavitelj) po nakupu od davčnega zavezanca št. 1 (prodajalec).

53. Na podlagi odgovorov obeh strank je jasno, da bi bil zavezanec št. 3 (družba Pactor Vastgoed) dejansko zavezanec za DDV, ki ga je kot vstopni davek v prodajni verigi odbil drug davčni zavezanec ob transakciji, s katero davčni zavezanec št. 3 ni povezan.

54. Kot sem že navedel v točkah 33 in 34 teh sklepnih predlogov, bi lahko bila ta razlaga združljiva z besedilom člena 12a zakona in opisom dejanskega stanja s strani predložitvenega sodišča.

55. V predložitveni odločbi je pojasnjeno, da je „[i]nšpektor izračunal višino popravka davka na podlagi zneska [DDV], za katerega je pravico do odbitka predhodno uveljavil dobavitelj ob pridobitvi nepremičnine, in ga je treba glede na to, da gre za oproščeno dobavo tega dobavitelja, popraviti na podlagi povezanih določb člena 15(6) zakona ter členov 13 in 13a odloka iz leta 1968 [...] (popravljen DDV)“.

56. Poleg tega se zdi, da nizozemska vlada potrjuje mojo zgornjo razlago.¹⁹

57. V takih okoliščinah se strinjam s Komisijo, da v primeru, kot je obravnavani, popravek ni nujen ali pa ga je treba v celoti naložiti davčnemu zavezancu št. 2. Ker družba Pactor Vastgoed *nikakor ni povezana* s prvo nepremičninsko transakcijo, s katero je zavezanec št. 2 pridobil nepremičnino v postopku v glavni stvari, okoliščina, da ob naslednji transakciji z isto nepremičnino, v tej zadevi transakcija med davčnim zavezancem št. 2 in davčnim zavezancem št. 3 (družbo Pactor Vastgoed), zadnja ni izpolnjevala pogojev, ki omogočajo izbiro za obdavčitev te druge transakcije, ne more vplivati na DDV, ki se nanaša na prvo transakcijo.

58. Treba je ugotoviti, ali Šesta direktiva dopušča, da se z določbo nacionalnega prava, kot je člen 12a zakona, spremeni ta načelni odgovor.

a) Glavna utemeljitev nizozemske vlade

59. Po mnenju nizozemske vlade izhajajo iz povezanega branja uvodnega stavka člena 13(B) „[d]ržave članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanj ali zlorab“, zadnjega stavka člena 13(C), da „[d]ržave članice lahko omejijo obseg te pravice do izbire in podrobneje določijo pogoje za njeno uporabo“, člena 20(1) „[...] po postopkih, ki jih določijo države članice,“ in odstavka 4 „sprejmejo vse ustrezne

18 — Glej sodbo z dne 18. oktobra 2012 v zadevi TETS Haskovo (C-234/11, točki 30 in 31), ki se nanaša na sodbo z dne 15. decembra 2005 v zadevi Centralan Property (C-63/04, ZOdl., str. I-11087, točka 57). Glej tudi zgoraj navedeno sodbo Uudenkaupungin kaupunki (točka 26) in sodbo z dne 29. novembra 2012 v zadevi Gran Via Moinești (C-257/11, točka 38 in navedena sodna praksa).

19 — Glej med drugim točki 34 in 47 stališč nizozemske vlade.

ukrepe, s katerimi zagotovijo, da popravek ne pomeni nobene neupravičene prednosti,“ ter člena 21(1)(a) „[d]ržave članice lahko tudi določijo, da namesto davčnega zavezanca nekdo drug solidarno odgovarja za plačilo davka“, Šeste direktive, da imajo države članice dovolj široko polje presoje, da lahko sprejmejo pravilo o popravku odbitkov, kot je to iz postopka v glavni stvari.²⁰

i) Člen 20 Šeste direktive

60. Najprej se v zvezi s tem ne morem strinjati z eno od podrednih trditev predložitvenega sodišča, po kateri imajo glede na dejstvo, da v Šesti direktivi ni nobene izrecne določbe o osebi, ki je dolžna plačati popravljeni DDV, samo države članice pravico določiti, od katere osebe se lahko pobere popravljeni DDV.

61. Nasprotno, ne samo, da Šesta direktiva izrecno ne dopušča – kar bi bilo mogoče na podlagi člena 12a zakona – pobiranja DDV, dolgovanega zaradi popravka, od drugega davčnega zavezanca, temveč je treba iz povezanih določb členov 17(2), 22(4), drugi pododstavki, in 20 Šeste direktive sklepati, da se v okoliščinah, zaradi katerih je potreben popravek odbitka, ki ga je uveljavil davčni zavezanec, ta popravek načeloma izvede pri njem.

62. Poleg tega je bilo v Predlogu Šeste direktive²¹ izrecno določeno, da mora popravek plačati oseba, ki je izvedla odbitek. V uvodnem besedilu člena 20 predloga direktive z naslovom „Popravki odbitkov“ je določeno, da „[d]avčni zavezanec popravi začetni odbitek“, kar je potrjeno tudi v angleški različici predloga, ki se glasi: „[t]he taxable person shall adjust the initial deduction“.

63. Besedilo člena 20, kot je bilo sprejeto, potrjuje enako stališče z navedbo, da se „začetni odbitek popravi, [...] če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen“. Običajno je, da napako načeloma popravi tisti, ki jo je storil.

64. Nazadnje, možnost, da države članice določijo, od koga se lahko pobere popravljeni DDV, bi močno preseгла pojem „postopkov“, uporabljen v členu 20(1) Šeste direktive.²² K temu se bom vrnil v točkah 70 in 71 teh sklepnih predlogov.

ii) Člen 21 Šeste direktive

65. Enako, kot je davčni zavezanec, ki opravi obdavčljivo transakcijo, dolžan plačati DDV in kot je davčni zavezanec, ki zadevno blago uporablja za potrebe obdavčljivih transakcij, upravičen do odbitka DDV, iz člena 21 Šeste direktive izhaja, da je treba popravljeni davek praviloma izterjati od davčnega zavezanca, ki je izvedel začetni odbitek tega davka, v tej zadevi, od dobavitelja (ali davčnega zavezanca št. 2).

66. V tem členu 21 z naslovom „Osebe, ki so dolžne plačati davek oblastem“ je namreč izčrpno navedeno, v katerih primerih je lahko za plačilo davka zavezana oseba, ki ni davčni zavezanec, ki je izvedel storitev.

67. Člen 21(1)(a) Šeste direktive določa načelo, po katerem je davčni zavezanec, ki je dolžan plačati DDV za obdavčljivo transakcijo, tisti, ki to transakcijo opravi. V tej zadevi bi bil to davčni zavezanec št. 2 (dobavitelj).

20 — In sicer pravilo, ki določa, da je kupec nepremičnine (davčni zavezanec št. 3) dolžan plačati popravek odbitka, čeprav je začetni odbitek izvedel dobavitelj te nepremičnine (davčni zavezanec št. 2) v okviru prejšnje nepremičninske transakcije z navedeno nepremičnino z drugim davčnim zavezancem (davčnim zavezancem št. 1).

21 — Predlog Šeste direktive Sveta o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, ki jo je Komisija predstavila Svetu (COM(73) 950 final).

22 — Na podlagi katerega se „[z]ačetni odbitek popravi po postopkih, ki jih določijo države članice [...]“.

68. Nasprotno pa preostali del člena 21 vsebuje izčrpen seznam primerov in okoliščin, v katerih je oseba, ki je dolžna plačati davek, druga oseba in ne davčni zavezanec, ki je opravil transakcijo. Položaj v postopku v glavni stvari ne ustreza nobenemu od teh primerov in okoliščin.

69. Edina svoboda, ki jo imajo države članice, je, da določijo, da za plačilo davka solidarno odgovarja druga oseba kot davčni zavezanec. Vendar pa člen 12a zakona ne nalaga solidarne obveznosti, temveč prevzemniku nalaga davčno obveznost, ki je v celoti neodvisna.

iii) Pojem „postopkov“, uporabljen v členih 13 in 20 Šeste direktive

70. Strinjam se s Komisijo, da Šesta direktiva, zlasti člena 13(C) in 20(1), državam članicam ne dovoljuje, da bi znesek popravljenega DDV, ki se nanaša na prvo transakcijo med prvim davčnim zavezancem in drugim davčnim zavezancem, pobrale od tretjega davčnega zavezanca, ki ni povezan s to transakcijo. Taka določba bi preseгла svobodo, ki jo imajo države članice.

71. Določitev osebe, ki je dolžna plačati davek, ni samo „pogoj za uveljavljanje pravice do izbire“ ali njegovega popravka, ampak zadeva bistvo sistema DDV, razlog, zaradi katerega morajo biti določbe, ki predvidevajo samoobračun s strani prevzemnika, vključene v Šesto direktivo (zdaj direktiva o DDV²³), kot na primer členi od 194 do 199 direktive o DDV, ali biti predmet določb o odstopanju na podlagi člena 27 Šeste direktive (zdaj člen 395 direktive o DDV). K temu se bom vrnil v točki 103 teh sklepnih predlogov.

b) Druge trditve strank

i) Prva utemeljitev

72. Irska trdi, da je postopek v glavni stvari primer, zaradi katerega mora biti državi članici omogočeno, da se popravek odbitka odmeri drugi osebi, ki ni davčni zavezanec, ki je odbil davek. Meni, da je primerno in sorazmerno, da se popravek odbitkov davka odmeri osebi, ki hkrati odloča in pozna obdavčljive dejavnosti, za namene katerih bi se nepremičnina morala uporabljati in za katere se je dejansko uporabljala. Potreba po tem popravku izhaja iz dejstva, da je davčni zakon kršil prevzemnik in ne prvotni dobavitelj. Če bi ta kršitev zakona izhajala iz napačnih navedb prevzemnika, bi bili popravki utemeljeni iz istega razloga kot retroaktivno vračilo.²⁴

73. Tudi ob predpostavki, da je mogoče tako utemeljen sistem vzpostaviti brez uporabe člena 27 Šeste direktive (menim, da to ni mogoče), se z razlogovanjem Irske ne strinjam.

74. Po eni strani, kot je upravičeno poudarila družba Factor Vastgoed, če se obveznost plačila DDV, dolgovanega zaradi popravka, naloži drugi osebi, ki ni oseba, ki ga je odbila, ta druga oseba (v obravnavani zadevi prevzemnik) navadno nima podatkov, ki določajo višino odbitka (kot so znesek, ki ga je prodajalec odbil ob pridobitvi investicijskega blaga, preostalo obdobje popravka in morebitni drugi stroški, za katere je prodajalec odbil DDV). Ta druga oseba praviloma ne more preveriti, ali je morebitni popravek pravilen, in ne more *de facto* izpodbijati zneska, ki je predmet popravka.

75. Po drugi strani je v tej zadevi davčni zavezanec št. 2 prodajal ob poznavanju tveganja, prevzemnik pa je sicer lahko ravnal v dobri veri ali ni storil nobene napake oziroma malomarnosti, če je na primer moral po nakupu blaga zaradi gospodarskih razlogov spremeniti njegov namen uporabe. Če bi namreč vedel, da je blago uporabil za neobdavčene namene, se zagotovo ne bi odločil za obdavčitev transakcije.

23 — Glej opombo 15 teh sklepnih predlogov.

24 — Irska se sklicuje na sodbo z dne 15. januarja 1998 v zadevi Ghent Coal Terminal (C-37/95, Recueil, str. I-1, točka 21), ki se navezuje na sodbo z dne 29. februarja 1996 v zadevi INZO (C-110/94, Recueil, str. I-857).

76. Nizozemska vlada v tej smeri opozarja, da nacionalna davčna zakonodaja od prevzemnika zahteva (davčni zavezanec št. 3) izrecno in predhodno izjavo, da bo izpolnjeval merilo 90 %. Če te izrecne izjave ni, ni pravice do izbire, določene v členu 11 zakona. Ta izjava naj bi torej pomenila zavestno odločitev prevzemnika. Zato bi se štelo, da se zaveda posledic glede DDV, če se je zadevno blago, kljub njegovi izrecni izjavi, uporabljalo za namene, ki so oproščeni plačila DDV. Tako bi se moralo šteti, da je seznanjen s položajem, v katerem bo kot prevzemnik dolžan plačati morebitni popravljeni DDV.

77. Opozarjam, da čeprav se je prevzemnik (davčni zavezanec št. 3) res zavezal uporabljati nepremičnino za obdavčljive transakcije, se je k temu zavezal tudi davčni zavezanec št. 2, ko je pridobil nepremičnino od davčnega zavezanca št. 1. Torej je vedel, da bi se lahko z odprodajo nepremičnine davčnemu zavezancu št. 3 znašel v položaju, v katerem ne bo upošteval zaveze do davčnega zavezanca št. 1.

78. Ko nizozemska vlada²⁵ govori o „zavestni odločitvi prevzemnika“, to velja za davčnega zavezanca št. 2 in družbo Pactor Vastgoed.

79. Poleg tega opozarjam, da cilj sistema DDV ni kaznovati krivca, ampak zagotoviti nevtralnost DDV.

80. Če torej sledimo trditvi nizozemske vlade, si lahko predstavljamo, da družba Pactor Vastgoed plača DDV za oproščeno transakcijo. Dejansko je davčnemu zavezancu št. 2 plačala DDV, ki ga je odbila, in ti transakciji sta se izravnali, vendar bo morala plačati odbitek davčnega zavezanca št. 2. Ta pa bo, nasprotno, obdržal odbitek, za katerega nizozemska vlada meni, da ga bo treba popraviti.

81. Vsekakor so, kot je upravičeno opozorila Komisija, edine okoliščine, ki bi lahko upravičile popravek odbitka DDV, ki ga je opravil davčni zavezanec št. 2 (dobavitelj), dejstvo, da dobavitelj kot prevzemnik v prvi nepremičninski transakciji (to je z davčnim zavezancem št. 1) naknadno ni izpolnjeval pogojev, na podlagi katerih se je lahko odločil za obdavčitev te transakcije, ali da je zadevno nepremičnino prodal družbi Pactor Vastgoed v obdobju popravka²⁶ in blago pred koncem tega obdobja ni bilo več namenjeno za obdavčljive transakcije. Vendar pa v nobenem od teh primerov popravka odbitka, ki ga je izvedel dobavitelj v povezavi z navedeno transakcijo, ni mogoče odmeriti davčnemu zavezancu št. 3 (družbi Pactor Vastgoed), ker ta ne more biti dolžna plačati DDV, ki so ga v okviru transakcije, s katero *nikakor ni povezan*, odbili drugi davčni zavezanci.

ii) Druga utemeljitev

82. Nizozemska vlada meni, da je cilj člena 12a zakona preprečiti neupravičene prednosti, do katerih bi lahko bil upravičen prevzemnik. Po njenem mnenju bi lahko prevzemnik kljub svoji izjavi, da bo nepremičnino uporabljal za obdavčljive storitve, to neovirano uporabljal za storitve, oproščene plačila DDV, ob tem pa je nepremičnino pridobil po ceni, v katero DDV ni bil vključen, torej ne da bi plačal DDV. Zato prodajalec ne bi samo utrpel škode v višini popravljenega zneska DDV, ampak bi to ogrozilo tudi sistem DDV zaradi možnosti izbire. Oprostitev, določena v točki 13(B)(1)(g) in (h) Šeste direktive, bi se tako obšla.

83. V tej zvezi je dovolj opozoriti, da se za prevzemnika odbitek izravna s plačanim DDV. Zato ne vidim, v čem naj bi davčni zavezanec št. 3 imel „neupravičeno prednost“.

25 — V točki 13 odgovora na pisna vprašanja Sodišča.

26 — Kar zadeva ta drugi primer, v njem davčni zavezanec št. 2 proda nepremičnino davčnemu zavezancu št. 3, ki natanko ve, koliko časa je nepremičnino namenil obdavčljivim dejavnostim in da bo treba DDV po potrebi popraviti.

84. „Nepravičen“ položaj za dobavitelja, ki se mu lahko odmeri popravek, ker je zaupal izjavam prevzemnika (davčnega zavezanca št. 3), v skladu s katerimi naj bi bilo blago namenjeno obdavčljivim transakcijam, izhaja iz zahteve nizozemske zakonodaje, da mora prevzemnik nepremičnino nameniti za transakcije, obdavčene z DDV.

85. Komisija meni, da je pogoj, ki prevzemniku nepremičnine narekuje, da jo mora, da bi bila nepremičninska transakcija obdavčljiva, uporabljati za namene, ki mu dajejo pravico do odbitka, odvečen, ker davčni zavezanec ne bi imel nobenega interesa izbrati obdavčitve, če zadevne nepremičnine ne uporablja za take namene.

86. Res je, da je Sodišče že razsodilo, da čeprav je legitimno, da poskušajo ukrepi, ki jih sprejmejo države članice, varovati pravice državne blagajne kar najučinkoviteje, ti ne smejo presežati tega, kar je nujno potrebno za ta namen.²⁷

87. Komisija vseeno poudarja, da ukinitve te zahteve ne bi škodila nizozemski državni blagajni. Dovolj bi bilo, da davčni zavezanec, ki opravi dobavo (davčni zavezanec št. 2), izbere obdavčitev, pri tem pa morebitnim prevzemnikom pusti možnost, da je ne izpeljejo, če jim ne ustreza, za kar bi verjetno šlo, če opravljajo dejavnosti, ki niso upravičene do odbitka, ker bodo morali torej pri prodaji nepremičnine nositi končno breme DDV. V praksi je mogoče predvideti, da pri sedanjem stanju nizozemske zakonodaje davčni zavezanci, katerih dejavnosti niso upravičene do odbitka, raje kupijo staro nepremičnino od drugih davčnih zavezancev, ki so oproščeni plačila DDV, ali od zasebnikov, prav tako brez DDV.

88. Lahko bi dodal, da če davčni zavezanec št. 3 po nakupu nepremičnine spremeni namen uporabe (npr. zaradi gospodarskih razlogov), ne bo mogel odbiti davka, ki ga je plačal davčnemu zavezancu št. 2, interesi nizozemske državne blagajne pa bi prav tako bili zaščiteni. Davčni zavezanec št. 2 bi lahko obdržal svoj odbitek, vendar pa davčni zavezanec št. 3 ne bi mogel več odbiti DDV, ki ga je plačal v okviru samoobračuna, zaradi odstopanja, ki ga je dosegla Nizozemska in je zavezujoče *erga omnes*.

89. Ob upoštevanju tega nič ne nasprotuje dejstvu, da se lahko v nizozemski zakonodaji obdrži pogoj, v okviru katerega prevzemnik za uporabo pravice do izbire za obdavčitev nepremičnine to nameni za obdavčljive dejavnosti. Menim, da so države članice tiste, ki določijo pogoje za uveljavljanje pravice do izbire. Vendar pa mora nacionalni zakonodajalec iz tega izpeljati vse posledice svoje odločitve, ne da bi lahko prevzemniku naložil obveznosti, ki presegajo to, kar glede DDV dovoljuje pravo Unije.

iii) Tretja utemeljitev

90. Nizozemska vlada meni, da si zavezanec št. 2 ni „napačno“ odbil DDV, ker je bil začetni odbitek DDV takrat, ko je bil odbitek izveden, pravilno uporabljen.

91. Tu zadošča ugotovitev, da je davčni zavezanec št. 2 blago prodal, ne da bi upošteval pogoje, določene pri nakupu od davčnega zavezanca št. 1, to je da naj bi se blago uporabljalo le za obdavčljive transakcije. Zato je treba DDV, ki ga je odbil, popraviti.

27 — Glej zlasti sodbe z dne 11. maja 2006 v zadevi Federation of Technological Industries in drugi (C-384/04, ZOdl., I-4191, točka 30); z dne 21. februarja 2008 v zadevi Netto Supermarkt (C-271/06, ZOdl., str. I-771, točka 20) in z dne 21. decembra 2011 v zadevi Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, ZOdl., str. I-14191, točka 22).

iv) Četrta utemeljitev

92. Nizozemska vlada v odgovoru na pisna vprašanja Sodišča navaja, da se tak primer, v katerem se DDV pobere od drugega davčnega zavezanca, pojavi tudi pri uporabi člena 5(8) Šeste direktive. Ta določba naj bi se nanašala na primer, v katerem se podjetje prenese na davčnega zavezanca. V tem primeru bi davčni zavezanec nasledil prenosnika. Tudi v tem primeru je mogoče popravljene DDV odmeriti le drugi osebi, ki ni davčni zavezanec, ki je opravil odbitek, kar naj bi upravičevalo pristop nizozemske vlade.

93. V tem pogledu je dovolj opozoriti, da čeprav člen 5(8) izrecno dovoljuje pobiranje popravljenega DDV od davčnega zavezanca, ki ni davčni zavezanec, ki je odbil DDV, je treba ugotoviti, da nič takega ni izrecno določeno v členih 20 in 21 Šeste direktive. Iz tega sledi, da ta trditev ne more vzbuditi pomislekov o analizi, ki jo predlagam v teh sklepnih predlogih.

v) Peta utemeljitev

94. Nazadnje Irska navaja točki 90 in 91 sodbe v zadevi Halifax in drugi²⁸, po katerih „[Šesta] direktiva v členu 20 opredeljuje samo pogoje, ki jih je treba izpolniti, da bi se lahko izvedel popravek odbitka vstopnih davkov pri prejemniku dobave blaga ali storitev [...] Načeloma torej države članice določijo pogoje, v skladu s katerimi lahko davčna uprava naknadno zahteva DDV nazaj, pri čemer pa je treba upoštevati meje, ki izhajajo iz prava [Unije]“.

95. Ne verjamem, da se z zgoraj navedeno sodbo Halifax in drugi vzbuja pomisleke o analizi iz teh sklepnih predlogov.

96. V tem pogledu je dovolj opozoriti, da se točka 90 navedene sodbe, ki jo navaja Irska, omejuje le na eno transakcijo.

3. Člen 12a zakona in Odločba Sveta 88/498/EGS

97. Predložitveno sodišče navaja, da bi možnost pobiranja DDV – dolgovanega zaradi popravka – od drugega davčnega zavezanca, morda lahko temeljila na dovoljenju, danem na podlagi člena 27 Šeste direktive. Vendar pa dodaja, da ko je bila načrtovana uvedba člena 12a zakona, Kraljevina Nizozemska ni zaprosila za nikakršno odstopanje v smislu člena 27 Šeste direktive niti ji to ni bilo odobreno.

98. Glede na to Komisija meni, da je bilo odstopanje, ki je bilo Nizozemski naknadno odobreno z Odločbo Sveta 88/498/EGS, veljavno v času dejanskega stanja.

99. Kakor koli, menim, da to odstopanje v okoliščinah, kot so te v postopku v glavni stvari, ne more upravičiti obdavčitve davčnega zavezanca št. 3.

100. Nasprotno se je to odstopanje uporabilo, in tak je bil tudi njegov namen, za zaračunavanje DDV tistemu, ki ga bo odbil, to je davčnemu zavezancu št. 2 za prvo transakcijo in davčnemu zavezancu št. 3 za drugo transakcijo, kar se zdi, da je bilo tudi storjeno.

101. Poleg tega pa, ali ne bi bilo nekoliko protislovno meniti²⁹, da je prenos popravljenega DDV na prevzemnika dovoljen samo na podlagi Šeste direktive, za odstopanje, da se dovoli mehanizem, določen s členom 12a zakona, pa se je zaprosilo na podlagi člena 27?

28 — Sodba z dne 21. februarja 2006 (C-255/02, ZOdl., str. I-1609, točki 90 in 91). Glej tudi sklep z dne 3. marca 2004 v zadevi Transport Service (C-395/02, Recueil, str. I-1991, točki 27 in 28).

29 — V točki 21 odgovora navedene vlade na pisna vprašanja Sodišča.

102. Vendar pa nizozemska vlada meni, da je na pravilo, kot je pravilo iz člena 12a zakona, mogoče gledati kot na nadaljevanje dovoljenja, danega z Odločbo 88/498, ki je bila sprejeta na podlagi člena 27 Šeste direktive.

103. Take utemeljitve ni mogoče sprejeti. Še več, strinjam se s Komisijo, da bi se moralo, ker je bilo treba uporabiti ukrep o odstopanju, ki temelji na členu 27 Šeste direktive, za dovoljenje Nizozemski, da prevzemniku naloži obveznost plačila DDV, povezanega z nepremičninsko transakcijo, pri kateri je sodeloval, enak postopek še toliko bolj uporabiti pri ukrepu, kot je ta v postopku v glavni stvari, katerega namen ni samo spremeniti zavezanca za davek, ampak se z njim v ta namen določi davčni zavezanec, ki ni povezan z zadevno transakcijo.

104. Na zadnje menim, da Šesta direktiva ne dopušča, da se, če se začetni odbitek v skladu s členom 20 te direktive popravi tako, da je treba znesek odbitega davka v celoti ali delno vrniti, ta znesek pobere pri drugi osebi, ki ni davčni zavezanec, ki je v preteklosti izvedel odbitek, zlasti pri tisti, ki ji je davčni zavezanec dobavil blago in ni povezana z zadevno transakcijo.

IV – Predlog

105. Glede na zgoraj navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanje Hoge Raad der Nederlanden za predhodno odločanje odgovori:

Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, ki se je uporabljala v času dejanskega stanja, ne dopušča, da se, če se začetni odbitek v skladu s členom 20 te direktive popravi tako, da je treba znesek odbitega davka v celoti ali delno vrniti, ta znesek pobere pri drugi osebi, ki ni davčni zavezanec, ki je v preteklosti izvedel odbitek, zlasti ne pri tisti, ki ji je davčni zavezanec dobavil blago in ni povezana z zadevno transakcijo.