

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 10. októbra 2013 (*)

„Šiesta smernica o DPH – článok 13 C a článok 20 – Dodanie nehnuteľnosti – Možnosť rozhodnúť sa pre zdanenie – Právo na odpočítanie dane – Oprava odpočítanej dane – Vymáhanie sumy dlžnej v dôsledku opravy odpočtu DPH – Zdaniteľná osoba – Iná zdaniteľná osoba než osoba, ktorá pôvodne vykonala tento odpočet a ktorá sa nepodieľala na zdaniteľnej transakcii vedúcej k tomuto odpočtu“

Vo veci C-622/11,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko) z 28. októbra 2011 a doručený Súdnemu dvoru 5. decembra 2011, ktorý súvisí s konaním:

Staatssecretaris van Financiën

proti

Pactor Vastgoed BV,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predsedníčka druhej komory R. Silva de Lapuerta (spravodajkyňa), sudcovia J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.-C. Bonichot a A. Arabadžiev,

generálny advokát: M. Wathelet,

tajomník: M. Aleksejev, referent,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 18. apríla 2013,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Pactor Vastgoed BV, v zastúpení: M. van de Leur, belastingadviseur,
- holandská vláda, v zastúpení: J. Langer, C. Wissels a M. Bulterman, splnomocnení zástupcovia,
- Írsko, v zastúpení: E. Creedon, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci C. Toland, BL,
- fínska vláda, v zastúpení: M. Pere, splnomocnená zástupkyňa,
- Európska komisia, v zastúpení: G. Wils a L. Lozano Palacios, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 30. mája 2013,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 20 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995 (Ú. v. ES L 102, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi medzi Staatssecretaris van Financiën (štátny tajomník pre financie) a spoločnosťou Pactor Vastgoed BV, týkajúceho sa dodatočného výmeru dane z obratu (ďalej len „DPH“), ktoré má táto spoločnosť zaplatiť.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 4 ods. 3 šiestej smernice stanovuje:

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

a) poskytovanie budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých tieto budovy stoja, pred ich prvým obsadením; členské štáty môžu určiť podmienky aplikácie tohto kritéria na prevody budov a pozemkov, na ktorých tieto budovy stoja.

Členské štáty môžu aplikovať aj iné kritérium ako kritérium prvého obsadenia, napríklad obdobie od dátumu ukončenia stavby do dátumu jej poskytnutia alebo obdobie od dátumu prvého obsadenia do dátumu nasledujúceho poskytnutia, a to za predpokladu, že tieto obdobia nebudú dlhšie ako päť rokov, resp. dva roky.

Pojem ‚budova‘ predstavuje akúkoľvek pozemnú stavbu.

...“

4 Článok 13 B tejto smernice znie:

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

...

g) budovy a ich súčasti, aj pozemky [dodávku budov alebo častí budov a pozemkov – *neoficiálny preklad*], na ktorých stoja, s výnimkou definovanou v článku 4 [ods. 3 písm. a)];

h) iná nezastavaná pôda, okrem stavebných pozemkov, ktoré definuje článok 4 (3) b) [iná dodávka nezastavaného pozemku, ako je dodávka stavebných pozemkov uvedená v článku 4 ods. 3 písm. b) – *neoficiálny preklad*].“

5 Podľa článku 13 C uvedenej smernice:

„Členské štáty môžu zdaniteľným osobám poskytnúť právo voľby v otázke zdanenia v prípadoch,

ak ide o:

...

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

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

6 Ťlánok 17 ods. 2 písm. a) tej istej smernice v znení vyplývajúcom z jej Ťlánku 28f stanovuje:

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

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

7 Ťlánok 20 šiestej smernice stanovuje:

„1. Pôvodné odpočítané Ťiastky treba vyrovnávať [opraviť – *neoficiálny preklad*] podľa pravidiel ustanovených jednotlivými Ťlenskými štátmi, obzvlášť tam, kde:

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

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

...

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

Ťlenské štáty však môžu v druhom prípade upustiť od požiadavky na úpravu, keďže [od požiadavky opravy, pokiaľ – *neoficiálny preklad*] kupujúci je zdaniteľnou osobou a používa predmetný investičný majetok výlučne na plnenia, pri ktorých sa [DPH] odrátava.

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

...

- prijať potrebné opatrenia v záujme toho, aby úprava [oprava – *neoficiálny preklad*] neposkytovala nenáležité výhody,
- povoliť zjednodušenie administratívnych postupov.

...“

8 Článok 21 šiestej smernice nazvaný „Osoby povinné platiť daň“ stanovuje:

„Kto je povinný platiť [DPH]:

1. V rámci vnútorného systému:

a) zdaňované osoby [zdaniteľné osoby – *neoficiálny preklad*], ktoré vykonávajú zdaniteľné plnenia... členské štáty môžu tiež rozhodnúť, že niekto iný, nie zdaňovaná osoba bude považovaná za plne zodpovednú za platbu dane [že iná osoba než zdaniteľná osoba je spoločne a nerozdielne zodpovedná za zaplatenie dane – *neoficiálny preklad*],

...“

9 Článok 27 ods. 1 tejto smernice znie takto:

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

10 Článok 1 rozhodnutia Rady 88/498/EHS z 19. júla 1988, ktorým sa Holandskému kráľovstvu povoľuje uplatňovať opatrenie odchyľujúce sa od článku 21 ods. 1 bodu a) šiestej smernice Rady 77/388 [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 269, s. 54), prijatého na základe uvedeného článku 27 ods. 1, stanovuje, že pokiaľ ide o plnenia uvedené v článku 13 B písm. g) a h) šiestej smernice, Holandské kráľovstvo má oprávnenie odchyľne od článku 21 ods. 1 písm. a) tejto smernice uplatňovať v rámci režimu voľby zdanenia stanoveného v uvedenom článku 13 C písm. b) ustanovenie určené na stanovenie povinnosti nadobúdateľa zaplatiť DPH.

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

Holandské právo

12 Článok 11 zákona o dani z obratu (Wet op de omzetbelasting) z 28. júna 1968 (Staatsblad 1968, . 329) v znení uplatniteľnom v spore vo veci samej (čalej len „zákon z roku 1968“) stanovuje:

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

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

1. dodávky budovy alebo časti budovy a pozemku, na ktorom budova stojí, uskutočnenej pred jej prvým využitím alebo najneskôr dva roky po jej prvom využití, ako aj dodávky stavebného pozemku;

2. iných dodávok, ako je dodávka uvedená v bode 1, osobám, ktoré využívajú nehnuteľný majetok na účely, ktoré úplne alebo takmer úplne oprávňujú odpôítať podľa článku 15, pod podmienkou, že podnikateľ, ktorý uskutočňuje dodávku, a odberateľ na tieto účely spoločne zaslali daňovému kontrolórovi žiadosť a navyše spĺňajú podmienky stanovené ministerským nariadením;

...“

13 Článok 12a tohto zákona stanovuje:

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

14 Článok 12 ods. 5 uvedeného zákona stanovuje:

„V prípadoch, ktoré stanoví všeobecne záväzné opatrenie, a v súlade s pravidlami stanovenými podľa tohto opatrenia alebo na jeho základe sa daň vyberie od odberateľa dodávky alebo služby, aby bolo možné zaručiť jej výber.“

15 V zmysle článku 24ba ods. 1 písm. a) vykonávacieho nariadenia týkajúceho sa dane z obratu z roku 1968 (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968):

„1. Za prípady uvedené v článku 12 ods. 5 zákona z [roku 1968] sa považujú tie prípady, keď:

a) nehnuteľnosť alebo právo viažuce sa k tejto nehnuteľnosti sa dodá podľa článku 11 ods. 1 písm. a) bodu 2 [zákona z roku 1968]“.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

16 Dňa 5. januára 2000 podnik (ďalej len „dodávateľ“) dodal spoločnosti Pactor Vastgoed nehnuteľnosť, pričom táto spoločnosť požiadala na základe dohody s dodávateľom na základe článku 11 ods. 1 písm. a) bodu 2 zákona z roku 1968 o zdanenie tejto dodávky.

17 Uvedený dodávateľ nadobudol danú nehnuteľnosť niekoko rokov predtým, pričom tiež vtedy požiadal o zdanenie tejto dodávky. Odpôítal si teda DPH, ktorá mu bola vymeraná.

18 Od apríla 2000 Pactor Vastgoed prenajala túto nehnuteľnosť. Táto transakcia bola oslobodená od DPH.

19 Pactor Vastgoed následne predala uvedenú nehnuteľnosť a dodala ju za iatkom júla 2000. Toto dodanie bolo oslobodené od DPH.

20 Keďže sa holandské daňové orgány domnievali, že dodávka pre spoločnosť Pactor Vastgoed nespĺňala podmienky stanovené v článku 11 ods. 1 písm. a) bode 2 zákona z roku 1968 a že v dôsledku toho mala byť táto dodávka oslobodená od DPH, vydali pre túto spoločnosť na základe článku 12a daného zákona dodatočný daňový výmer DPH za obdobie od 1. januára do

31. decembra 2000 vo výške zodpovedajúcej sumy dlžnej v dôsledku opravy odpočítania DPH, ktorú vykonal dodávateľ pri svojom nadobudnutí nehnuteľnosti, ktorú neskôr dodal spoločnosti Pactor Vastgoed.

21 Pactor Vastgoed podala proti tomuto dodatočnému výmeru sťažnosť.

22 Keďže táto sťažnosť bola zamietnutá, Pactor Vastgoed podala proti danému rozhodnutiu žalobu na Rechtbank te 's-Gravenhage.

23 Po zamietavom rozsudku zo strany Rechtbank te 's-Gravenhage o tejto žalobe sa Pactor Vastgoed odvolala na Gerechtshof te 's-Gravenhage (Odvolací súd v Haagu), ktorý zrušil uvedený rozsudok, ako aj dodatočný daňový výmer uložený tejto spoločnosti.

24 Staatssecretaris van Financiën podal proti rozsudku Gerechtshof te 's-Gravenhage kasačný opravný prostriedok na vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.

25 Za týchto okolností Hoge Raad der Nederlanden rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Umožňuje šiesta smernica, aby v prípade, keď sa pôvodne vykonaný odpočet DPH opraví podľa článku 20 tejto smernice tak, že suma odpočtu dane sa musí úplne alebo čiastočne vrátiť, bola táto suma vybratá od inej osoby než od zdaniteľnej osoby, ktorá v minulosti vykonala odpočet dane, najmä, pokiaľ sa uplatní článok 12a zákona [z roku 1968], od osoby, ktorá je odberateľom tovaru dodaného zdaniteľnou osobou?“

O prejudiciálnej otázke

26 Vnútroštátny súd sa svojou otázkou v podstate pýta, či sa má šiesta smernica vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby sa sumy dlžné v dôsledku opravy odpočtu DPH vymáhali od inej zdaniteľnej osoby než od zdaniteľnej osoby, ktorá pôvodne tento odpočet vykonala.

27 Na úvod treba pripomenúť, že Holandské kráľovstvo na jednej strane využilo možnosť stanovenú v článku 13 C prvom odseku písm. b) šiestej smernice, ktorá dovoľuje členským štátom priznať svojim zdaniteľným osobám právo rozhodnúť sa pre zdanenie transakcií uvedených v článku 13 B písm. g) tejto smernice a na druhej strane získalo na základe článku 27 uvedenej smernice povolenie Rady, aby uplatňovalo odchyľne od článku 21 ods. 1 písm. a) tejto smernice v rámci režimu voľby zdanenia stanoveného v uvedenom článku 13 C písm. b) ustanovenie určené na stanovenie povinnosti nadobúdateľa zaplatiť DPH.

28 Za týchto okolností boli dodávky predmetnej nehnuteľnosti zdanené a DPH vzťahujúca sa na tieto dodávky bola zaplatená dodávateľom a neskôr spoločnosťou Pactor Vastgoed.

29 Spor vo veci samej sa týka otázky, či holandské daňové orgány môžu dlžné sumy, vzhľadom na opravu odpočítania DPH vykonanú dodávateľom pri svojom nadobudnutí nehnuteľnosti, ktorú neskôr dodal spoločnosti Pactor Vastgoed, požadovať od tejto poslednej uvedenej spoločnosti.

30 V tejto súvislosti treba uviesť, že šiesta smernica neobsahuje nijakú výslovnú zmienku o zdaniteľnej osobe, ktorá je povinná platiť daňové pohľadávky vyplývajúce z opravy odpočtu DPH.

31 Z uvedených skutočností však nemožno vyvodiť, že členské štáty môžu pri stanovovaní pravidiel podľa článku 13 C druhého odseku a článku 20 ods. 1 tejto smernice slobodne určiť, ktorá zdaniteľná osoba bude povinná zaplatiť DPH za takých okolností.

32 Určenie osoby povinnej platiť sumy dlžné v dôsledku opravy odpôtu DPH totiž nepredstavuje „pravidlo“ v zmysle týchto ustanovení, ale ako vyplýva z článku 21 uvedenej smernice, základné pravidlo spoločného systému DPH zavedené danou smernicou.

33 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že mechanizmus opravy odpôítanej dane stanovený šiestou smernicou tvorí nedeliteľnú súčasť režimu odpôítania DPH, ktorý táto smernica obsahuje (pozri rozsudky z 18. októbra 2012, TETS Haskovo, C-234/11, bod 30, a z 29. novembra 2012, Gran Via Moinești, C-257/11, bod 39).

34 Podľa judikatúry Súdneho dvora pravidlá stanovené touto smernicou v oblasti úpravy odpôítanej dane majú za cieľ zvýšiť presnosť odpôítaní spôsobom zaručujúcim neutralnosť DPH tak, aby transakcie uskutočnené v predchádzajúcom štádiu naďalej umožňovali uplatniť právo na odpôítanie len za predpokladu, že slúžia na poskytnutie plnení podliehajúcich takejto dani. Prostredníctvom týchto pravidiel má teda smernica za cieľ vytvoriť úzky a priamy vzťah medzi právom na odpôítanie DPH zaplatenej na vstupe a používaním daných tovarov a služieb na zdaniteľné transakcie na výstupe (pozri rozsudok z 15. decembra 2005, Centralan Property, C-63/04, Zb. s. I-11087, bod 57; TETS Haskovo, už citovaný, bod 31, a Gran Via Moinești, už citovaný, bod 38).

35 V súlade s článkom 20 ods. 1 písm. a) šiestej smernice sa pôvodne uplatnené odpôítanie dane opraví, ak je vyššie alebo nižšie ako odpôítanie, na ktoré mala zdaniteľná osoba právo.

36 Toto ustanovenie treba vykladať v tom zmysle, že v prípade opravy odpôtu DPH, ktorý si odpôítala zdaniteľná osoba, má sumy dlhované z tohto dôvodu zaplatiť uvedená osoba.

37 Opačný výklad, podľa ktorého by výsledky opravy odpôtu DPH týkajúcej sa dodávky tovaru alebo poskytnutia služieb mohli zaťažiť inú zdaniteľnú osobu než osobu, ktorej bol tento tovar dodaný alebo služba poskytnutá, by bol nezlučiteľný s cieľmi pripomenutými v bode 34 tohto rozsudku, ktoré v tejto oblasti sleduje šiesta smernica.

38 V tejto súvislosti treba uviesť, že článok 21 ods. 1 písm. a) danej smernice stanovuje, že zdaniteľnou osobou povinnou zaplatiť DPH v rámci vnútorného režimu je tá osoba, ktorá uskutoční zdaniteľné plnenie (pozri uznesenie z 3. marca 2004, Transport Service, C-395/02, Zb. s. I-1991, bod 23). Navyše, ako uviedol generálny advokát v bodoch 66 a 68 svojich návrhov, tento článok taxatívne menuje prípady, v ktorých môže byť iná osoba než dotknutá zdaniteľná osoba povinná zaplatiť túto daň.

39 Situácia v konaní vo veci samej však nezodpovedá žiadnemu z týchto prípadov. V tejto súvislosti treba konštatovať, že na rozdiel od tvrdenia holandskej vlády, možnosť stanoviť, že iná osoba než zdaniteľná osoba bude spoločne a nerozdielne povinná zaplatiť daň, ktorú členským štátom priznáva uvedené ustanovenie, nemožno vykladať tak, že umožňuje uložiť tejto osobe nezávislú daňovú povinnosť.

40 Navyše v prípade takých po sebe nasledujúcich dodávkach nehnuteľností, akými sú tie vo veci samej, okolnosť, že jedna z dotknutých zdaniteľných osôb nevyhovovala pri dodávke, do ktorej bola zapojená, pravidlám upravujúcim uplatňovanie práva voľby uvedeného v článku 13 C druhého odseku šiestej smernice nemôže mať za dôsledok, že táto zdaniteľná osoba bude povinná zaplatiť daňovú pohľadávku, ktorá vznikla v dôsledku opravy odpôtu DPH vykonanú

inou zdaniteľnou osobou v súvislosti s niektorou z uvedených dodávok, ktoré sa netýkali prvej uvedenej zdaniteľnej osoby.

41 V takom prípade by totiž presnosť odpovedí a neutralita DPH, ktoré sa snažia pravidlá týkajúce sa opráv zodpovednej dane zabezpečiť, boli narušené.

42 Pokiaľ ide o situáciu, ktorú holandská vláda považuje za nespravodlivú, a to situáciu vyplývajúcu z toho, že zdaniteľná osoba, ktorá dodala nehnuteľnosť, je povinná zaplatiť sumy dlžné z dôvodu opravy odpisu DPH, pričom tento odpis vykonala pri nadobudnutí tohto tovaru, napriek tomu, že osoba, ktorej tento tovar dodala, vyhlásila, že ho bude používať na účely svojich zdaniteľných plnení, treba konštatovať, že ako uviedol generálny advokát v bode 89 svojich návrhov, že hoci v súlade s článkom 13 C druhým odsekom šiestej smernice majú členské štáty možnosť obmedziť rozsah práva voľby a určiť pravidlá jeho uplatňovania, nemôžu pri vykonávaní svojej voľby uložiť zdaniteľnej osobe povinnosti, ktoré idú nad rámec toho, čo dovoľuje právna úprava Únie v oblasti DPH.

43 Ako uviedol generálny advokát v bode 84 svojich návrhov, vo veci samej táto situácia, v ktorej sa nachádza dodávateľ, vyplýva z ustanovení holandského práva ukládajúceho nadobúdateľovi nehnuteľnosti, ktorý požiadala o zdanenie, povinnosť používať túto nehnuteľnosť na účely svojich zdaniteľných plnení.

44 Rovnako pokiaľ ide o tvrdenie holandskej vlády, podľa ktorého sa článok 12a zákona z roku 1968 snaží v súlade s článkom 20 ods. 4 šiestej smernice zabezpečiť, že oprava nebude poskytovať nenáležitú výhodu, treba uviesť, že keďže, ako vyplýva zo spisu predloženého Súdnemu dvoru, dodávka predmetnej nehnuteľnosti, ktorú previedol dodávateľ na spoločnosť Pactor Vastgoed, bola oslobodená od DPH so spätnou účinnosťou k 5. januáru 2000, ako aj že DPH týkajúca sa tejto dodávky zaplatená a odpísaná spoločnosťou Pactor Vastgoed bola zrušená, táto spoločnosť ne získala „nenáležitú výhodu“ v zmysle článku 20 ods. 4. Uvedená spoločnosť teda nemôže byť na základe tohto ustanovenia povinná zaplatiť DPH dlžnú v dôsledku opravy odpisu DPH, ktorú vykonal dodávateľ pri inej transakcii, ktorá sa tejto osoby vôbec netýka, t. j. pri pôvodnom nadobudnutí danej nehnuteľnosti týmto dodávateľom.

45 Napokon treba konštatovať, že rozhodnutie Rady 88/498, ktorým bolo Holandské kráľovstvo oprávnené uplatniť odchylnu od článku 21 ods. 1 písm. a) šiestej smernice v rámci režimu voľby zdanenia stanoveného v článku 13 C písm. b) tejto smernice ustanovenie, ktorým sa má stanoviť povinnosť nadobúdateľa zaplatiť DPH, nestanovuje, že sa sumy dlžné v dôsledku opravy odpisu DPH majú vymáhať od inej zdaniteľnej osoby než od zdaniteľnej osoby, ktorá pôvodne tento odpis vykonala, ale to, že v rámci dodávky nehnuteľnosti, ako je tá vo veci samej, má DPH vzťahujúcu sa na túto nehnuteľnosť zaplatiť a odpísať jedna a tá istá zdaniteľná osoba, a síce nadobúdateľ predmetnej nehnuteľnosti.

46 V dôsledku toho, hoci v súvislosti s konaním vo veci samej rozhodnutie 88/498 umožnilo, aby dodávateľ a následne spoločnosť Pactor Vastgoed boli ako nadobúdatelia dotknutej nehnuteľnosti zdaniteľnými osobami povinnými zaplatiť DPH vzťahujúcu sa na predmetné nadobudnuté plnenia, naopak neodôvodňuje, aby Pactor Vastgoed znášala povinnosť zaplatiť sumy dlžné v dôsledku opravy odpisu DPH, ktorú vykonal dodávateľ v rámci transakcie, ktorá sa tejto spoločnosti vôbec netýkala, t. j. pri pôvodnom nadobudnutí tejto nehnuteľnosti dodávateľom.

47 Za týchto podmienok treba na prejudiciálnu otázku odpovedať tak, že šiesta smernica sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby sa sumy dlžné v dôsledku opravy odpisu DPH vymáhali od inej zdaniteľnej osoby než od zdaniteľnej osoby, ktorá tento odpis vykonala.

O trovách

48 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účasníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (druhá komora) rozhodol takto:

Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenená a doplnená smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby sa sumy dlžné v dôsledku opravy odpôtu dane z pridanej hodnoty vymáhali od inej zdaniteľnej osoby než od zdaniteľnej osoby, ktorá tento odpôet vykonala.

Podpisy

* Jazyk konania: holandčina.