

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2013. október 10.(*)

„Hatodik héairányelv – 13. cikk, C. rész, és 20. cikk – Ingatlanértékesítés – Az adózás választásának joga – Levonási jog – A levonások korrekciója – A héalevonás korrekcióját követően fizetendő összegek beszedése – Fizetésre kötelezett adóalany – Az ilyen levonást eredetileg elszámoló adóalanytól eltérő és az említett levonás alapját képező adóköteles ügylethez képest kívülálló adóalany”

A C-622/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hoge Raad der Nederlanden [Hollandia] a Bírósághoz 2011. december 5-én érkezett, 2011. október 28-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Staatssecretaris van Financiën**

és

a **Pactor Vastgoed BV**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: R. Silva de Lapuerta tanácselnök (előadó), J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.-C. Bonichot és A. Arabadjiev bírák,

előtanácsnok: M. Wathelet,

hivatalvezető: M. Aleksejev tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2013. április 18-i tárgyalásra

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Pactor Vastgoed BV képviselőjében M. van de Leur belastingadviseur,
- a holland kormány képviselőjében J. Langer, C. Wissels és M. Bulterman, meghatalmazotti minőségben,
- Írország képviselőjében E. Creedon, meghatalmazotti minőségben, segítőtje: C. Toland BL,
- a finn kormány képviselőjében M. Pere, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében G. Wils és L. Lozano Palacios, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2013. május 30-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel (HL L 102., 18. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 274. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 20. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkár) és a Pactor Vastgoed BV (a továbbiakban: Pactor Vastgoed) között folyamatban lévő jogvitában nyújtották be, amelynek tárgya a forgalmi adó (a továbbiakban: héa) e társasággal szembeni utólagos megállapítása.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A hatodik irányelv 4. cikkének (3) bekezdése értelmében:

„A tagállamok olyan személyeket is adóalanynak tekinthetnek, amelyek a (2) bekezdésben megnevezett ügyletek valamelyikét alkalmankénti jelleggel folytatják és különösen a következ? ügyletek valamelyikét végzik:

a) épületek, illetve épületrészek és a hozzátartozó telkek első használatbavétele el?tti értékesítése. A tagállamok megállapíthatják ezen ismerv alkalmazásának feltételeit az átalakított épületekre és a hozzátartozó telekre vonatkozóan.

A tagállamok alkalmazhatnak az első használatbavételt?l eltér? követelményt is, mint pl.: az épület befejezése és az első értékesítés id?pontja közötti id?tartamot, illetve az első használatbavétel és a kés?bbi értékesítés közötti id?tartamot, feltéve, hogy ezen id?tartamok az öt, illetve két évet nem haladják meg.

»Épület« minden, a földhöz rögzített vagy a földben létesített építmény.

[...]

4 Ezen irányelv 13. cikkének B. része a következ?képpen fogalmaz:

„Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következ?ket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelel? és egyértelm? alkalmazását, valamint, hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

g) épületek vagy épületrészek, és a hozzájuk tartozó telkek értékesítése, a 4. cikk (3) bekezdésének a) pontjában megjelöltek kivételével;

h) beépítetlen földterület értékesítése, a 4. cikk (3) bekezdésének d) pontjában [helyesen: b) pontjában] megjelölt építési telkek kivételével.”

5 Az említett irányelv 13. cikkének C. része szerint:

„A tagállamok megengedhetik adóalanyaiknak, hogy az adózást válasszák a következő esetekben:

[...]

b) a B. rész d), g) és h) pontja szerinti ügyletek.

A tagállamok korlátozhatják e választási lehetőség terjedelmét és meghatározzák gyakorlásának módjait.”

6 Ugyanezen irányelv 17. cikke (2) bekezdésének a) pontja az ezen irányelv 28f. cikkéből következő megfogalmazásában elírja:

„Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket:

a) az olyan, belföldön adóköteles termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett [héta], amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy fog teljesíteni”.

7 A hatodik irányelv 20. cikke szerint:

„(1) Az eredetileg elszámolt adólevonás módosítása a tagállamok által megállapított részletszabályok szerint történik, különös tekintettel amikor:

a) az elszámolt adólevonás több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt;

b) azon tényezők, amelyeket az adólevonás meghatározása során figyelembe vettek, a bevallás benyújtása után megváltoztak, különös tekintettel a meghiúsult vásárlások vagy kedvezmények esetén; a módosítást nem lehet elvégezni az olyan ügyleteknél, amelynél nem történt fizetés vagy részleges fizetés történt, amelynél a dolog megsemmisült, vagy amelynél megfelelően bizonyították vagy igazolták, hogy azt elvesztették vagy ellopták, valamint az 5. cikk (6) bekezdése szerinti kis értékű ajándékok és termékminták esetén. A tagállamok azonban megkövetelhetik a módosítást olyan ügyletek esetén, amelyek megfizetése nem vagy csak részben történt meg, valamint lopás esetén.

[...]

(3) A tárgyi eszközök módosítási időszak alatt történő teljesítése esetén a tárgyi eszközöket úgy kell tekinteni, mintha azokat a módosítási időszak lejártáig továbbra is az adóalany gazdasági tevékenységéhez használták volna fel. Az ilyen gazdasági tevékenységek akkor minősülnek teljes mértékben adókötelesnek, ha az adott tárgyi eszközök teljesítése adóköteles; és teljesen adómentesnek minősülnek akkor, ha teljesítésük adómentes. A módosítás ezen esetekben az egész fennmaradó módosítási időszakra egyszerre történik.

Az utóbbi esetben azonban a tagállamok eltekinthetnek a módosítás elírásától, ha a vevő olyan adóalany, amely az érintett tárgyi eszközöket kizárólag olyan ügyletekhez használja, amelyeknél a [héat] le lehet vonni.

(4) A (2) és (3) bekezdés rendelkezéseinek alkalmazása céljából az egyes tagállamok a következőket tehetik:

[...]

- meghoznak minden megfelel? intézkedést, annak biztosítása érdekében, hogy a módosításból indokolatlan el?nyök ne származzanak,
- lehet?vé tesznek igazgatási jelleg? egyszer?sítéseket.

[...]"

8 A hatodik irányelvnek „Az adó fizetésére kötelezett személy” cím? 21. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„A [h?a] fizetésére kötelezett személy a következ?:

1. belföldi forgalomban:

a) azon adóalany, aki adóköteles ügyletet folytat [...] A tagállamok meghatározhatják, hogy az adóalanyon kívüli, más személy legyen együttesen vagy egyetemlegesen felel?s az adó megfizetéséért;

[...]"

9 Ezen irányelv 27. cikkének (1) bekezdése a következ?képpen rendelkezik:

„A Tanács, a Bizottság javaslatára egyhangúlag eljárva, bármelyik tagállamot felhatalmazhatja arra, hogy ezen irányelvt?l eltér? különös intézkedéseket vezessen be az adókivetés egyszer?sítésére, vagy az adókijátszások és adókikerülések egyes fajtáinak megakadályozására. Az adókivetés egyszer?sítésére szolgáló intézkedések a végs? fogyasztás stádiumában begy?jtött tagállami adóbevétel teljes összegét csak jelentéktelen mértékben befolyásolhatják.”

10 A 77/388 hatodik irányelv 21. cikke (1) bekezdésének a) pontjától eltér? intézkedés alkalmazásának a Holland Királyság részére történ? engedélyezésér?l szóló, 1988. július 19?i 88/498/EGK tanácsi határozatnak (HL L 269., 54. o.) a hatodik irányelv 27. cikkének (1) bekezdése alapján elfogadott 1. cikke el?írja, hogy az említett irányelv 13. cikke B. részének g) és h) pontjában meghatározott ügyleteket illet?en a Holland Királyság az ugyanezen irányelv 21. cikke (1) bekezdésének a) pontjától eltér?en jogosult arra, hogy az említett 13. cikk C. részének b) pontjában el?írt adózásra vonatkozó választási lehet?ség keretében olyan rendelkezést alkalmazzon, amelynek célja, hogy a vev?t kötelezze a h?a fizetésére.

11 A 88/498 határozatot 2008. január 1?jei hatállyal hatályon kívül helyezte a 77/388 irányelvnek a hozzáadottérték?adó kivetésére vonatkozó eljárás egyszer?sítése, illetve az adókijátszás vagy adókikerülés megakadályozására szolgáló egyes intézkedések tekintetében történ? módosításáról, valamint egyes, eltéréseket biztosító határozatok hatályon kívül helyezésér?l szóló, 2006. július 24?i 2006/69/EK tanácsi irányelv (HL L 221., 9. o.).

A holland jog

12 A hozzáadottérték?adóról szóló 1968. június 28?i törvény (Wet op de omzetbelasting, *Staatsblad* 1968., 329. sz.; a továbbiakban: 1968. évi törvény) alapügyre alkalmazandó változatának 11. cikke el?írja:

„(1) Rendeletben megállapítandó feltételek mellett mentesülnek az adó alól:

a) az ingatlanok és az ezekhez kapcsolódó jogok értékesítése, kivéve:

1. az épületek vagy épületrészek és a hozzájuk tartozó telkek első használatbavétele előtti vagy az első használatbavételt követő legfeljebb két éven belüli értékesítése, valamint az építési telkek értékesítése;

2. az 1. pontban felsorolt értékesítések kivételével az olyan személyek részére történő értékesítések, akik az ingatlant a 15. cikk alapján az adó teljes vagy majdnem teljes körös levonására jogosító célra használják fel, feltéve hogy az értékesítést végző vállalkozó és az a személy, akinek a javára az értékesítés történik a közjegyzői okiratba foglalt értékesítési szerződés tanúsága szerint e lehetőséget választja, vagy együttesen nyújtottak be erre irányuló kérelmet az adóhatósághoz, és egyébként a miniszteri rendeletben előírt feltételeknek megfelelnek;

[...]

13 E törvény 12a. cikke kimondja:

„Ha jogtalanul alkalmazták a 11. cikk (1) bekezdése a) pontjának 2. alpontja szerinti kivételt, mert az a személy, aki, illetve amely részére az értékesítést végezték, az ingatlant nem a 15. cikk alapján az adó teljes vagy majdnem teljes körös levonására feljogosító célra használja fel, az ezen értékesítéssel összefüggésben az értékesítést végző személy által a 15. cikkel összhangban levont adót utólag attól a személytől kell beszedni, aki, illetve amely részére az értékesítést végezték.”

14 A fent említett törvény 12. cikkének (5) bekezdése előírja:

„A rendeletben meghatározott esetekben, az ott meghatározott szabályok szerint a hatékonyabb adóbeszedés biztosítása céljából az adót attól a személytől kell beszedni, amely részére a terméket értékesítették vagy a szolgáltatást nyújtották.”

15 A forgalmi adóról szóló törvény 1968. évi végrehajtási rendelete (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968) 24ba. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerint:

„(1) Az [1968. évi törvény] 12. cikkének (5) bekezdésében foglalt eseteknek tekintendők azok az esetek, amelyekben:

a) ingatlant vagy ehhez kapcsolódó jogot értékesítenek az [1968. évi törvény] 11. cikke (1) bekezdése a) pontjának 2. alpontja értelmében”.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

16 2000. január 5-én a Pactor Vastgoed ingatlant vásárolt egy vállalkozástól (a továbbiakban: értékesítő), amellyel egyetértve az 1968. évi törvény 11. cikke (1) bekezdése a) pontjának 2. alpontja alapján ezen értékesítés adózása mellett döntött.

17 Az említett értékesítő ezt az ingatlant néhány évvel azelőtt vásárolta, és e vétel kapcsán szintén az adózást választotta. Ezért levonta a vele szemben felszámított héát.

18 2000 áprilisától a Pactor Vastgoed bérbe adta az említett ingatlant. Ez az ügylet héamentes volt.

19 Ezt követően a Pactor Vastgoed eladta ezt az ingatlant, amely értékesítésre 2000. július hó

elején került sor. Ez az értékesítés héamentes volt.

20 Mivel a holland adóhatóságok úgy vélték, hogy a Pactor Vastgoed részére végzett értékesítés nem felelt meg az 1968. évi törvény 11. cikke (1) bekezdése a) pontjának 2. alpontjában foglalt feltételeknek, és emiatt ezt az értékesítést mentesíteni kellett volna a héa alól, e hatóságok e törvény 12a. cikke alapján e társasággal szemben utólagosan állapították meg a héát a 2000. január 1-je és 2000. december 31-e közötti időszak tekintetében, amely héa megfelelt a – később a Pactor Vastgoed részére értékesített – ingatlan megszerzésekor az értékesítő által levont héa korrekcióját követően fizetendő összegnek.

21 A Pactor Vastgoed jogorvoslati kérelmet nyújtott be ezen utólagos adómegállapító határozattal szemben.

22 Mivel e jogorvoslati kérelmet elutasították, a Pactor Vastgoed keresetet indított ezen elutasító határozattal szemben a Rechtbank te 's Gravenhage előtt.

23 Mivel e keresetet is elutasították, a Rechtbank te 's Gravenhage ítéletével szemben fellebbezést terjesztett a Gerechtshof te 's Gravenhage elé, amely hatályon kívül helyezte ezt az ítéletet, valamint az e társasággal szembeni utólagos adómegállapító határozatot.

24 A Staatssecretaris van Financiën a Gerechtshof te 's Gravenhage ítéletével szemben felülvizsgálati kérelmet terjesztett a kérdést előterjesztő bíróság elé.

25 E körülmények között határozott úgy a Hoge Raad der Nederlanden, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Lehetőséget biztosít-e a hatodik irányelv arra, hogy abban az esetben, ha az említett irányelv 20. cikke szerinti eredetileg elszámolt adólevonást úgy módosítják, hogy a levont adó összegét egészben vagy részben vissza kell téríteni, ezen összeget az adólevonást korábban elvégző adóalanytól eltérő személytől, különösen – miként [az 1968. évi] törvény 12a. cikke esetében – attól a személytől szedik be, akinek, illetve amelynek az említett adóalany terméket értékesített?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

26 A kérdést előterjesztő bíróság a kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy a hatodik irányelvet akként kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha a héalevonás korrekcióját követően fizetendő összegeket az e levonást elszámoló személyen kívül más adóalanytól szedik be.

27 Előzetesen arra kell emlékeztetni, hogy a Holland Királyság egyrészt élt a hatodik irányelv 13. cikke C. része első bekezdésének b) pontjában foglalt lehetőséggel, amely szerint a tagállamok megengedhetik adóalanyaiknak, hogy az adózást válasszák az ezen irányelv 13. cikke B. részének g) pontja szerinti ügyletek esetében, másrészt pedig az említett irányelv 27. cikke alapján engedélyt kapott a Tanácstól, hogy ugyanezen irányelv 21. cikke (1) bekezdésének a) pontjától eltérően az említett 13. cikk C. része első bekezdésének b) pontjában előírt adózásra vonatkozó választási lehetőség keretében olyan rendelkezést alkalmazzon, amelynek célja, hogy a vevőt kötelezze a héa fizetésére.

28 E körülmények között került sor az alapügybeli ingatlanértékesítések utáni adózásra, és az ezen értékesítések utáni héát az értékesítő, majd a Pactor Vastgoed fizette meg.

29 Az alapeljárás arra a kérdésre vonatkozik, hogy a holland adóhatóságok felléphetnek-e azzal az igénnyel, hogy az említett – később a Pactor Vastgoed részére értékesített – ingatlan megszerzésekor az értékesítő által levont héa korrekcióját követően fizetendő összegeket az

el?bbi egyenlítse ki.

30 E tekintetben meg kell említeni, hogy a hatodik irányelv nem tartalmaz kifejezett utalást a héalevonás korrekciójából ered? adó tartozások fizetésére köteles adóalanyra vonatkozóan.

31 Ennélfogva ebb?l nem lehet arra a következtetésre jutni, hogy a tagállamok az ezen irányelv 13. cikke C. részének második bekezdése és 20. cikkének (1) bekezdése alapján általuk megállapított részletszabályok keretében szabadon eldönthetik, hogy ilyen körülmények között melyik adóalany köteles a héa megfizetésére.

32 Ugyanis a héalevonás korrekcióját követ?en fizetend? összegek kiegyenlítésére köteles személy meghatározása nem az e rendelkezések értelmében vett „részletszabály”, hanem – amint az említett irányelv 21. cikkéb?l következik – az ezen irányelvvvel létrehozott közös héarendszer alapvet? szabálya.

33 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelvben foglalt korrekciós mechanizmus az ezen irányelvvvel létrehozott héalevonási rendszer szerves részét képezi (lásd a C?234/11. sz. TETS Haskovo ügyben 2012. október 18?án hozott ítélet 30. pontját és a C?257/11. sz. Gran Via Moine?ti ügyben 2012. november 29?én hozott ítélet 39. pontját).

34 Ugyanis a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az ezen irányelvben a korrekcióval kapcsolatosan lefektetett szabályok célja, hogy el?segítsék a levonások pontosságát a héa semlegességének biztosítása érdekében, ami azzal az eredménnyel jár, hogy a korábbi id?szakban végrehajtott ügylet csak akkor biztosít levonási jogot, amennyiben azt adóköteles tevékenységekhez használják. Ezekkel a szabályokkal az említett irányelv célja továbbá az, hogy szoros és közvetlen kapcsolatot létesítsen az el?zetesen megfizetett héa levonásához való jog, valamint az érintett áruknak és szolgáltatásoknak az adóköteles értékesítési tevékenységekhez való felhasználása között (lásd a C?63/04. sz. Centralan Property ügyben 2005. december 15?én hozott ítélet [EBHT 2005., I?11087. o.] 57. pontját; valamint a fent hivatkozott TETS Haskovo ügyben hozott ítélet 31. pontját és a fent hivatkozott Gran Via Moine?ti ügyben hozott ítélet 38. pontját).

35 A hatodik irányelv 20. cikke (1) bekezdésének a) pontjának megfelelően az eredetileg elszámolt adólevonást akkor kell korrigálni, ha az több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt.

36 E rendelkezést akként kell értelmezni, hogy az adóalany által elszámolt héalevonás korrekciója esetén az e jogcímen fizetend? összeget ennek az adóalanyának kell kiegyenlítenie.

37 Az ezzel ellentétes értelmezés, amely szerint valamely termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás esetében a héalevonás korrekciója olyan adóalanyt terhelhet, amely eltér attól a személyt?l, amely ezen értékesítés vagy szolgáltatásnyújtás kedvezményezettje volt, nem egyeztethet? össze a hatodik irányelv által e területen követett, a jelen ítélet 34. pontjában hivatkozott célokkal.

38 Ebben az összefüggésben emlékeztetni kell arra, hogy ezen irányelv 21. cikke (1) bekezdésének a) pontja el?írja, hogy belföldi forgalomban a héa fizetésére kötelezett személy azon adóalany, aki adóköteles ügyletet folytat (lásd a C?395/02. sz. Transport Service ügyben 2004. március 3?án hozott végzés [EBHT 2004., I?1991. o.] 23. pontját). Ezenkívül pedig, amint a f?tanácsnok az indítványa 66. és 68. pontjában is kifejtette, e cikk kimerít? jelleggel meghatározza, hogy mely esetekben lehet köteles ezen adó megfizetésére ezen adóalanyon kívül más személy.

39 Márpedig az alapügybeli helyzet ezen esetek közül egyiknek sem felel meg. E tekintetben meg kell állapítani, hogy a holland kormány állításával ellentétben azt a lehetőséget, amelyet az említett rendelkezés biztosít a tagállamoknak, és amely szerint elírhatják, hogy az adóalanyon kívül más személy legyen együttesen vagy egyetemlegesen felelős az adó megfizetéséért, nem lehet akként értelmezni, hogy az alapján önálló adókötelezettséget állapíthatnak meg egy másik személy terhére.

40 Továbbá valamely ingatlan egymást követő értékesítései esetében, mint az alapügyben is, az a körülmény, hogy az érintett adóalanyok egyike azon értékesítés alkalmával, amelynek részese volt, nem felelt meg az adózás választására vonatkozó jog gyakorlása részletszabályainak, amelyeket a hatodik irányelv 13. cikke C. részének második bekezdése elír, nem járhat azzal a következménnyel, hogy ezt az adóalanyt arra kötelezik, hogy fizesse meg azt az adótartozást, amely egy másik adóalany által elszámolt héalevonás korrekcióját követően az említettek közül azon értékesítés esetében fizetendő, amely tekintetében az előbbi adóalany kívülálló.

41 Ilyen helyzetben ugyanis sérülhet az adólevonások pontossága és a héra semlegessége, amelyek biztosítására irányulnak az adólevonások korrekciójára vonatkozó szabályok.

42 Azon helyzet kapcsán, amelyet a holland kormány igazságtalannak minősített, és amely abból ered, hogy az ingatlant értékesítő adóalany lenne köteles az ezen ingatlan megszerzésekor elszámolt héalevonás korrekciója miatt fizetendő összegek kiegyenlítésére, holott az a személy, amely részére az említett ingatlant értékesítette, azt nyilatkozta, hogy azt az adóköteles tevékenységeihez fogja felhasználni, meg kell állapítani, hogy – amint a főtanácsnok az indítványa 89. pontjában is kifejtette – a hatodik irányelv 13. cikke C. részének második bekezdése alapján a tagállamoknak lehetősége van arra, hogy szűkítsék az adózás választására vonatkozó jog terjedelmét és meghatározzák e jog gyakorlásának részletszabályait, azonban e lehetőséggel élve nem írhatnak elő olyan kötelezettségeket az adóalany számára, amelyek meghaladják azt, amit az uniós héaszabályozás megenged.

43 Márpedig az alapügyben, amint a főtanácsnok az indítványa 84. pontjában is kifejtette, az értékesítő helyzete a holland jog azon rendelkezéseiből ered, amelyek arra kötelezik az ingatlan vevőjét, ha az adózást választotta, hogy ezen ingatlant adóköteles tevékenységeihez használja fel.

44 Hasonlóképpen a holland kormány azon érve kapcsán, amely szerint az 1968. évi törvény 12a. cikkének célja a hatodik irányelv 20. cikke (4) bekezdésének megfelelően annak elkerülése, hogy a korrekciókból indokolatlanul nyök származzanak, meg kell állapítani, amint a Bírósághoz benyújtott iratokból is kitűnik, mivel egyrészt az alapügybeli ingatlan értékesítése, amelyre az értékesítő és a Pactor Vastgoed között került sor, 2000. január 5-re visszaható hatállyal mentesült a héra alól, másrészt törölték az ezen értékesítés utáni héát, amelyet a Pactor Vastgoed megfizetett és levont, e társaság nem részesült „indokolatlanul nyben” az említett 20. cikk (4) bekezdése értelmében. Ezért az említett társaságot e rendelkezés alapján nem lehet egy olyan másik ügylet alkalmával az értékesítő által elszámolt adólevonás korrekcióját követően fizetendő héra kiegyenlítésére kötelezni, amely ügylet – vagyis az említett ingatlan értékesítő általi eredeti megvásárlása – tekintetében kívülálló.

45 Végül meg kell állapítani, hogy a 88/498 határozat, amelyben a Holland Királyságot felhatalmazták arra, hogy a hatodik irányelv 21. cikke (1) bekezdésének a) pontjától eltérően az ezen irányelv 13. cikke C. részének b) pontjában előírt adózásra vonatkozó választási lehetőség keretében olyan rendelkezést alkalmazzon, amelynek célja, hogy a vevőt kötelezze a héra fizetésére, nem arra irányul, hogy a héalevonás korrekcióját követően fizetendő adótartozást az e

levonást elszámoló adóalanyon kívül más egyenlítse ki, hanem arra, hogy az olyan ingatlanértékesítés esetében, mint az alapügybeli, az erre vonatkozó héát egy és ugyanazon adóalany fizesse meg és vonja le, azaz az érintett ingatlan vevője.

46 Következésképpen, az alapügy tekintetében a 88/498 határozat ugyan megengedte, hogy az értékesítő, majd a Pactor Vastgoed mint az érintett ingatlan vevői legyenek kötelesek a hÉa fizetésére a szóban forgó vételi ügyletek tekintetében, ellenben e határozat nem indokolhatja azt, hogy a Pactor Vastgoed társaságot terhelje azon összegek kiegyenlítése, amelyek az értékesítő által egy olyan másik ügylet alkalmával elszámolt adólevonás korrekcióját követően fizetendők, amely ügylet – vagyis az említett ingatlan értékesítő általi eredeti megvásárlása – tekintetében kívülálló.

47 E feltételek mellett az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelvet akként kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha a hÉalevonás korrekcióját követően fizetendő összegeket az e levonást eredetileg elszámoló személyen kívül más adóalanytól szedik be.

A költségekről

48 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (második tanács) a következőképpen határozott:

Az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvet akként kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha a hozzáadottértékadólevonás korrekcióját követően fizetendő összegeket az ilyen levonást eredetileg elszámoló személyen kívül más adóalanytól szedik be.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: holland.