

MELCHIOR WATHELET

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2013. május 30.(1)

C?622/11. sz. ügy

Staatssecretaris van Financiën

kontra

Pactor Vastgoed BV

(a Hoge Raad der Nederlanden [Hollandia] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik héairányelv – 20. cikk – Levonási jog – A levonások korrekciója – Értékesít? általi ingatlanértékesítés valamely ingatlantársaság részére – A levonás korrekciója folytán fizetend? h?a beszédese a héát eredetileg levonó adóalanytól eltér? és az említett levonás alapjául szolgáló adóköteles ügylethez képest kívülálló személyt?”

Tartalomjegyzék

I –Jogi háttérI – 3

A –Az uniós jogI – 3

B –A holland jogI – 6

II –Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésI – 7

III –ElemzésI – 9

A –A törvény 12a. cikkének értelmezésével kapcsolatos kétségekI – 9

B –A felek érveinek összefoglalásaI – 11

C –ÉrtékelésI – 12

1.El?zetes észrevételekI – 12

2.A törvény 12a. cikke és a hatodik irányelvI – 13

a)A holland kormány f? érvel – 15

i)A hatodik irányelv 20. cikkét illetően – 15

ii)A hatodik irányelv 21. cikkét illetően – 16

iii)A hatodik irányelv 13. és 20. cikkében alkalmazott „részletszabályok” kifejezést illetően – 17

b)A felek által felhozott egyéb érvek – 17

i)Első érvelés – 17

ii)Második érvelés – 19

iii)Harmadik érvelés – 21

iv)Negyedik érvelés – 21

v)Ötödik érvelés – 21

3.A törvény 12a. cikke és a 88/498 határozat – 22

IV –Végkövetkeztetések – 23

1. A Hoge Raad der Nederlanden (legfelsőbb bíróság) (Hollandia) által előterjesztett jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 77/388/EGK hatodik irányelv(2) 20. cikkének értelmezésére irányul, és lényegében arra a kérdésre vonatkozik, hogy a hozzáadottértékadó (a továbbiakban: héa) levonásának korrekciója előírható-e a héa-t eredetileg levonó adóalanytól eltérő és az említett levonás alapjául szolgáló adóköteles ügylethez képest kívülálló gazdasági szereplővel szemben.

2. E kérdés az alapeljárásban a Staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkár, a továbbiakban: Staatssecretaris) és az ilyen korrekcióra kötelezett Pactor Vastgoed BV közötti jogvitában merült fel.

I – Jogi háttér

A – Az uniós jog

3. A hatodik irányelv „Adómentességek belföldön” című 13. cikkének B. része előírja:

„(1) Az egyéb [uniós] rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint, hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

g) épület vagy épületrész, és a hozzá tartozó telek értékesítése, a 4. cikk (3) bekezdésének a) pontjában említettek kivételével;

[...]”

4. A hatodik irányelv 13. cikkének C. része a következőképpen rendelkezik:

„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.”

5. A hatodik irányelvnek „Az adólevonási jog eredete és alkalmazási köre” című 17. cikke a következőket írja elő:

„(1) Az adólevonás joga abban az időpontban keletkezik, amikor a levonható adó megfizetési kötelezettsége keletkezik.

(2) Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használja fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket:

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

[...].”

6. A hatodik irányelv 20. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(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 [héát] le lehet vonni.

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

[...]

– meghoznak minden megfelelő intézkedést, annak biztosítása érdekében, hogy a módosításból indokolatlan elnyők ne származzanak;

– lehetővé tesznek igazgatási jellegű egyszerűsítéseket.

[...]”

7. A hatodik irányelvnek „Az adó fizetésére kötelezett személy” című 21. cikke (1) bekezdésének a) pontja elírja:

„A [héa] fizetésére kötelezett személy a következő:

1. belföldi forgalomban:

a) azon adóalany, aki adóköteles ügyletet folytat, a 9. cikk (2) bekezdésének e) pontjában említett adóköteles tevékenységek kivételével, amelyeket külföldön honos adóalany végez. Ha az adóköteles tevékenységet külföldön honos adóalany végzi, a tagállamok rendelkezéseket hozhatnak, amelyek alapján az adót valamely más, a külföldön honos adóalanyon kívüli személy tartozik megfizetni. Ilyennek minősülhet többek között az adóképvisező vagy azon személy, akinek érdekében az adóköteles tevékenységet alkalmazták. A tagállamok meghatározhatják, hogy az adóalanyon kívüli, más személy legyen együttesen vagy egyetemlegesen felelős az adó megfizetéséért;

b) olyan személyek, akik külföldön honos adóalany által teljesített, a 9. cikk (2) bekezdése e) pontja szerinti szolgáltatásokat vesznek igénybe; a tagállamok azonban elírhatják, hogy a szolgáltatást nyújtó legyen együttesen vagy egyetemlegesen felelős az adó megfizetéséért

c) bármely személy, aki [héát] tüntet fel számlán vagy számlát helyettesítő bizonylaton;

2. importnál: azon személy vagy személyek, aki(ke)t azon tagállam, amelybe a termékeket importálják, az adó fizetésére kötelezett személynek jelöl meg, illetve ismer el.”

8. A hatodik irányelv 27. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A Tanács, a Bizottság javaslatára egyhangúlag minden tagállamot felhatalmazhat arra, hogy ezen irányelvtől eltérő különös intézkedéseket vezessen be az adókivetés egyszerűsítésére, vagy az adókijátszások és adókikerülések megakadályozására. Az adókivetés egyszerűsítésére szolgáló intézkedések a végső fogyasztás stádiumában esedékes adó összegét csak jelentéktelen mértékben befolyásolhatják.”

9. Az 1988. július 19-ii 88/498/EGK tanácsi határozatnak(3) az említett 27. cikk (1) bekezdése alapján elfogadott 1. cikke elírja, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. részének g) és h) pontjában meghatározott ügyleteket illetően a Holland Királyság az említett irányelv 21. cikke (1) bekezdésének a) pontjától eltérően jogosult arra, hogy az említett 13. cikk C. részének b)

pontjában elírt adózásra vonatkozó választási lehetőség keretében olyan rendelkezést alkalmazzon, amelynek célja, hogy a vevőt kötelezze a hía fizetésére.(4)

B – *A holland jog*

10. A forgalmi adóról szóló 1968. évi törvény(5) (a továbbiakban: törvény) 11. cikke elírja:

„(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. § alapján az adó teljes vagy majdnem teljes körű 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;

[...]”

11. A törvény 12. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Az adót az értékesítést végző vagy szolgáltatást nyújtó vállalkozótól kell beszedni.”

12. E törvény 12a. cikke a következőképpen rendelkezik:

„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 körű levonására jogosító 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.”

II – Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

13. A Pactor Vastgoed társaság többek között az ingatlanágazatban tevékenykedik, és e minőségében a hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése értelmében vett híaalany.

14. E társasággal szemben a 2000. január 1-jétől 2000. december 31-ig terjedő időszak vonatkozásában a hía utólagos megállapításáról szóló határozatot hoztak. Az e határozattal szemben benyújtott kifogás nyomán az utólagos adómegállapítás összegét az adóellenőrző határozata helybenhagyta. A Rechtbank te 's-Gravenhage (hágai körzeti bíróság) az adóellenőrző határozatával szemben benyújtott keresetet elutasította. A Pactor Vastgoed fellebbezést nyújtott be az említett ítélettel szemben a Gerechtshof te 's-Gravenhage-hoz (hágai fellebbviteli bíróság). A Gerechtshof te 's-Gravenhage hatályon kívül helyezte a Rechtbank te 's-Gravenhage ítéletét, az adóellenőrző határozatával szemben az ezen utóbbi bírósághoz benyújtott keresetnek helyt adott, és az említett határozatot, valamint az utólagos adómegállapításról szóló értesítést hatályon kívül helyezte. A Staatssecretaris ezt követően felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz a Gerechtshof te 's-Gravenhage ítéletével szemben.

15. A Bíróság elé terjesztett iratokból kitűnik, hogy a jelen elzeteres döntéshozatal iránti kérelem mögött három ügylet áll.
16. Mindenekelőtt az első ügylet, amelynek keretében a 2000. év előtt néhány évvel egy tulajdonos (a továbbiakban: 1. adóalany) elidegenített egy ingatlant egy másik értékesítő (a továbbiakban: 2. adóalany) részére. Mivel a felek az adózást választották, a 2. adóalany levonta a vele szemben felszámított héát.
17. Ezt követően a második ügylet, amelynek keretében 2000. január 5-én a 2. adóalany ugyanezt az ingatlant a Pactor Vastgoed (a továbbiakban: 3. adóalany) részére értékesítette, amely az értékesítővel kötött megállapodás alapján szintén az ezen értékesítés utáni adózást választotta. Mivel a törvény 11. cikke (1) bekezdése a) pontjának 2) alpontja előírja, a Pactor Vastgoed ez alkalommal azt a nyilatkozatot tette, hogy az említett ingatlant az adó teljes vagy majdnem teljes körű levonására jogosító tevékenységekhez használja fel, amely korlátozás „90%-os követelmény” néven ismert. 2000 áprilisától kezdődően azonban a Pactor Vastgoed az említett ingatlant héamentesen adta bérbe.
18. Végül a harmadik ügylet, amelynek keretében 2000. július elején a Pactor Vastgoed az említett ingatlant egy harmadik személy részére értékesítette, szintén héamentesen.
19. Az adóellenőr úgy ítélte meg, hogy ennek következtében a Pactor Vastgoed nem teljesítette a választással kapcsolatos azon feltételt, amely az ingatlan adóköteles felhasználását követelte meg. Ennélfogva a Pactor Vastgoed részére történt értékesítésnek héamentesnek kellett volna lennie.(6)
20. Ugyancsak az adóellenőr szerint a törvény 12a. cikkét kell alkalmazni. E cikk alapján bocsátotta ki az utólagos adómegállapításról szóló értesítést a 3. adóalannal szemben, amely adót az adóellenőr azon héaösszeg alapján számította ki, amelyet a 2. adóalany az 1. adóalanytól történő ingatlanszerzés során elzeteresen levont, és amely összeget – olyan értékesítésről lévén szó, amelynek adómentesnek kellett volna lennie – módosítani kellett.(7)
21. A 2. és a 3. adóalany közötti ügyletet illetően az adóellenőr megállapította, hogy 2000. január 5-ére visszaható hatállyal az ingatlant a Pactor Vastgoed részére héamentesen értékesítették, következésképpen az ezen értékesítésre alkalmazott adófizetést, valamint a levonást hatálytalanítani kell, ami a holland kormány álláspontja szerint semmilyen anyagi következménnyel nem jár a Pactor Vastgoed számára. Lényegében hatálytalanítani kell úgy a tartozatlan héabefizetést, mint a jogosulatlanul elvégzett levonást.
22. Ezenkívül a 2. adóalany által korábban levont héát szintén módosítani kellett az adómentes felhasználás fennmaradó évei tekintetében. A 3. adóalany részére történt értékesítés során lényegében azt vélelmezték, hogy az ingatlant továbbra is adóköteles célra használják fel, úgyhogy a korábban levont héát a módosítási időszak hátralévő részére fenn lehetett tartani.
23. Ez a mintegy 295 820 euró összegű „módosított héa” képezte az adóellenőr által a Pactor Vastgoed részére előírt utólagos adómegállapítás tárgyát.
24. Amint arra a jelen indítvány 14. pontja rámutatott, a Gerechtshof te 's-Gravenhage hatályon kívül helyezte a Rechtbank te 's-Gravenhage azon ítéletét, amely helybenhagyta az adóellenőr határozatát. A Staatssecretaris által a Gerechtshof te 's-Gravenhage ítéletével szemben a kérdést előterjesztő bíróság elé terjesztett felülvizsgálat iránti kérelem keretében a Pactor Vastgoed arra hivatkozott, hogy a „módosított héát” nem kellett volna beszédni, hanem az értékesítőről. A Pactor Vastgoed szerint a törvény 12a. cikke, amely alapján a módosított héát

t?le beszédtek, ellentétes a hatodik irányelvvel.

25. Ezzel szemben a Staatssecretaris arra hivatkozott, hogy a Gerechtshof te 's?Gravenhage tévesen alkalmazta a jogot, amikor úgy ítélte meg, hogy a törvény 12a. cikke nem szolgálhatott alapul ahhoz, hogy az ingatlan vev?jével (3. adóalany) szemben olyan heaösszeg utólagos megállapítását írják el?, amely tekintetében az értékesít? (2. adóalany) adólevonáshoz való jogot érvényesített az 1. adóalanytól történ? korábbi szerzés során.

26. E körülmények között határozott úgy a Hoge Raad der Nederlanden, hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Lehet?séget 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 elvégz? adóalanytól eltér? személyt?l, különösen [...] attól a személyt?l szedjék be, akinek, illetve amelynek az említett adóalany terméket értékesített?”

27. A Pactor Vastgoed, a holland kormány, Írország és a finn kormány, valamint a Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételeket. A 2013. április 18?án tartott tárgyaláson a finn kormány kivételével valamennyi említett fél szóban is el?adta észrevételeit.

III – Elemzés

A – A törvény 12a. cikkének értelmezésével kapcsolatos kétségek

28. A felek érveinek vizsgálata el?tt hangsúlyozni kell hogy, amint az az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból kit?nik, Hollandiában azzal kapcsolatban merültek fel kétségek, hogy a törvény 12a. cikke alapul szolgálhatott?e ahhoz, hogy az ingatlan vev?jével szemben olyan heaösszeg utólagos megállapítását írják el?, amely tekintetében az ingatlan értékesít?je adólevonáshoz való jogot érvényesített, és amely összeget módosítani kellett.

29. Sem az alapeljárásban közrem?köd? f?tanácsnok szerint, sem pedig a kérdést el?terjeszt? bíróság álláspontja szerint nem található meg egyértelm?en a törvény 12a. cikkének célja e rendelkezés szövegében.(8) A Bizottság még messzebb megy, mivel kifejezetten elismeri, hogy nem érti az említett rendelkezés értelmét.

30. A törvény 12a. cikkének szövegét olvasva ugyanis, „az ezen értékesítéssel összefüggésben az értékesítést végz? személy által [(9)] levont adó[...]” kifejezés az 1. adóalany (az eladó) által a 2. adóalany (az értékesít?) részére elvégzett értékesítésre vonatkozik.

31. Következésképpen a törvény szövege szerint az, hogy „a levont adót utólag attól a személyt?l kell beszédni, aki, illetve amely részére az értékesítést végezték”, szükségszer?en a 2. adóalanyra vonatkozik.

32. Ebb?l az következik, hogy a szóban forgó értékesítés f?szabály szerint nem lehet a 2. adóalany által a 3. adóalany részére végzett értékesítés, mivel azzal kapcsolatban a 2. adóalany semmit nem vonhat le.

33. A törvény 12a. cikkének szövegét tehát nagyon tágan kell értelmezni – amint azt a holland kormány teszi(10) – ahhoz, hogy az alapján a 3. adóalanyt meg lehessen adóztatni.

34. A kérdést el?terjeszt? bíróság álláspontja szerint(11) a 12a. cikk szövege valóban kell? lehet?séget kínál arra, hogy e rendelkezés céljával összhangban „az ezen értékesítéssel összefüggésben az értékesítést végz? személy által [...] levont adó [...]” kifejezés olyan

hőaösszegre vonatkozzon, amelynek tekintetében a következő értékesítést végző adóalany korábban levonással élt, és amely összeget módosítani kell, mivel ezen értékesítés utólag hőamentesnek tekintendő, mert az említett értékesítés – miként az később kiderült – nem teljesítette a törvényi feltételt.(12) A jelen ügyiratban tehát a 2. adóalany által a 3. adóalany részére végzett értékesítés az, amely – mivel az eladó és a vevő a hőaköteles értékesítést választotta – azt eredményezte, hogy az értékesítést végző vállalkozó túl magas összegő hőát vont le (még ha ez abból eredt is, hogy az említett vállalkozó a saját értékesítőjével a korábbi értékesítés utáni adózást választotta).

35. Nyilvánvalóan a kérdést elterjesztő és a belső jog értelmezésére egyedül hatáskörrel rendelkező bíróság feladata, hogy a törvény 12a. cikkét értelmezze (a Bíróság által a jelen ügyben adott tájékoztatást figyelembe véve).

36. Mindenesetre a kérdést elterjesztő bíróság által feltett kérdést azt feltételezve fogom vizsgálni, hogy a törvény 12a. cikke lehetővé teszi a holland adóhatóság értelmezését.

B – A felek érveinek összefoglalása

37. A Pactor Vastgoed arra hivatkozik, hogy a hatodik irányelv nem teszi lehetővé a tagállamok számára, hogy olyan esetben, mint az alapügybeli, a Tanács engedélyével vagy anélkül a 2. adóalanytól eltérő személyt jelöljenek ki a módosított hőa megfizetésére. A Pactor Vastgoed álláspontja szerint a törvény 12a. cikke e tekintetben ellentétes a hatodik irányelvvel.

38. A holland kormány ezzel szemben úgy ítéli meg, hogy a hatodik irányelv rendelkezései nem képezik akadályát annak, hogy olyan helyzetben, mint az alapügybeli, a tagállamok az ingatlan vevőjétől szedjék be a módosított hőát.

39. Írország és a finn kormány lényegében ugyanazt állítja, mint a holland kormány. Többek között úgy ítélik meg, hogy a hatodik irányelv 20. cikkéből, valamint ezen irányelv összefüggéséből és általános rendszeréből kitűnik, hogy a tagállamok mérlegelési jogkörrel rendelkeznek, amely lehetővé teszi számukra azon feltételek meghatározását, amelyek szerint elírható az adólevonás korrekciója a hőát eredetileg levonó adóalanytól eltérő személlyel szemben. Írország álláspontja szerint az ezzel ellentétes értelmezés összeegyeztethetetlen lenne a hatodik irányelv által létrehozott hőarendszerrel, valamint a jogbiztonság és az adósemlegesség elvével. Továbbá az lenne a következménye, hogy az adóbehajtást kevésbé hatékonyá tenné.

40. Végül a Pactor Vastgoedhoz hasonlóan a Bizottság a holland és a finn kormány, valamint Írország által képviselttel ellentétes állásponton van, és lényegében azt állítja, hogy az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésre nemleges választ kell adni.

C – Értékelés

1. Elzetes észrevételek

41. Kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében azt szeretné megtudni, hogy a hatodik irányelv értelmezhető-e úgy, mint amely lehetővé teszi azt, hogy az ingatlannak az egyik adóalany által a másik adóalany részére történő értékesítése alkalmával levont hőát módosítsák, és azt az adólevonást korábban elvégzőtől eltérő harmadik adóalanytól (az alapügyben a Pactor Vastgoedtól) szedjék be.

42. A Holland Királyság élt a hatodik irányelv 13. cikke C. részének b) pontjában elírt azon lehetőséggel, amely lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy biztosítsák adóalanyaik számára azt a lehetőséget, hogy az adózást válasszák bizonyos olyan ügyletek esetén, amelyek az

ugyanezen irányelv 13. cikke B. részének g) pontjában foglalt általános szabály értelmében héamentesek.(13) Ilyen ügyletek közé tartoznak az épületek vagy épületrészek és a hozzájuk tartozó telkek első használatbavétel előtti értékesítésétől eltérő értékesítései.

43. Meg kell jegyezni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke C. része utolsó bekezdése hozzáteszi, hogy „[a] tagállamok korlátozhatják e választási lehetőség terjedelmét és meghatározzák gyakorlásának módjait”.

44. 1995. március 31-én 18 órától kezdődően a holland jogalkotó az adóköteles értékesítés választására vonatkozó lehetőséget az olyan személyek részére történő ingatlanértékesítésekre korlátozta, akik ezen ingatlanokat az adó teljes vagy majdnem teljes körű levonására jogosító célra használják fel.(14)

45. Amint arra a kérdést előterjesztő bíróság rámutat, megtörténhet, hogy bár az érintett vállalkozók (az, aki az értékesítést végzi, és az, aki számára az értékesítést végzik) eredetileg az ingatlan olyan meghatározott rendeltetésből indulnak ki, amely esetén megengedett az értékesítés utáni adózás lehetősége, az a vállalkozó, aki számára az ingatlant értékesítették, az ingatlannak utóbb olyan rendeltetést tulajdonít, amely alapján az értékesítés utáni adózás lehetősége nem megengedett. A törvényi rendelkezések abból az elvből indulnak ki, hogy ebben az esetben az értékesítésnek héamentesnek kellett volna lennie, következésképpen az értékesítést által korábban levont héát módosítani kell.

46. E helyzeteket illetően a törvény 12a. cikke előírja, hogy „[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 körű levonására jogosító 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” (kiemelés tőlem).

2. A törvény 12a. cikke és a hatodik irányelv

47. Meg kell jegyezni, hogy a hatodik irányelv nem tartalmaz kifejezett rendelkezéseket a héafizetésre kötelezett adóalany tekintetében az adólevonás korrekciójával összefüggésben.

48. A 2006/112/EK irányelv,(15) amely időközben hatályon kívül helyezte a hatodik irányelvet, és annak helyébe lépett, szintén nem nyújt iránymutatást ezzel kapcsolatban.

49. Ekképpen, amint arra a Bíróság többször emlékeztetett, „az irányelv által bevezetett levonási rendszer célja az, hogy a vállalkozót a bármely gazdasági tevékenysége során felmerülő esedékes vagy megfizetett heta terhe alól teljes egészében mentesítse. A közös heta rendszer tehát biztosítani kívánja minden gazdasági tevékenység adóterhét illetően a tökéletes semlegességet, bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye, feltéve hogy e tevékenységek szabály szerint maguk is heta kötelesek.”(16)

50. Következésképpen ha az adóalany által beszerezett eszközöket és igénybe vett szolgáltatásokat adómentes vagy a heta hatálya alá nem tartozó tevékenységhez használják, nem kerül sor sem a fizetendő adó felszámítására, sem az előzetesen felszámított adó levonására.(17)

51. Másfelől a Bíróság már kimondta, hogy „az irányelv[ben] [...]foglalt korrekciós mechanizmus ugyanis az irányelvben létrehozott heta levonási rendszer szerves részét képezi. Hangsúlyozni kell e tekintetben, hogy az irányelvben a korrekcióval kapcsolatosan lefektetett szabályok célja, hogy elősegítse a levonások pontosságát a heta semlegességének biztosítása érdekében, ami azzal az eredménnyel jár, hogy a korábbi időszakban végrehajtott ügylet csak

akkor biztosít levonási jogot, amennyiben azt adóköteles tevékenységhez használják. Ezekkel a szabályokkal az irányelv célja továbbá az, hogy szoros és közvetlen kapcsolatot létesítsen a héalevonási jog, valamint az érintett áruk és szolgáltatások adóköteles tevékenységhez való felhasználása között.”(18)

52. Mivel az e kérdésre adandó válasz fontos volt az ügy elemzéséhez, és nem derült ki egyértelműen az elzeteres döntéshozatalra utaló határozatból, a Bíróság kérdéseket intézett a holland kormányhoz és a Bizottsághoz azzal kapcsolatban, hogy a tényállásban szereplő azon levonás, amelyet az alapügyben módosítani kellett, az a levonás volt-e, amelyet a 2. adóalany (az értékesítő) végzett el az 1. adóalanytól (az eladótól) történő vásárlás után.

53. Az említett felek által adott válaszok alapján egyértelmű, hogy ténylegesen a 3. adóalany (a Pactor Vastgoed) lenne azon hía megfizetésére köteles, amelyet az értékesítési láncban egy másik adóalany elzeteresen levont egy olyan ügylet során, amelyhez képest a 3. adóalany teljesen kívülálló.

54. Amint arra a jelen indítvány 33–34. pontjában rámutattam, ezen értelmezés összeegyeztethető lehet mind a törvény 12a. cikkének szövegével, mind pedig a kérdést elzeterjesztő bíróság által leírt tényállással.

55. Az elzeteres döntéshozatalra utaló határozat ugyanis megállapítja, hogy „[a]z [adóellenző] az utólagos adómegállapításról szóló értesítésben követelt összeget azon [híaösszeg] alapján számította ki, amelynek tekintetében az értékesítő az ingatlan megszerzése során korábban adólevonással élt, és amelyet – az ezen értékesítő általi adómentes értékesítésből kiindulva – a forgalmi adóról szóló törvénynek a végrehajtási rendelet 13. és 13a. cikkével összefüggésben értelmezett 15. cikkének (6) bekezdésével összhangban módosítani kellett ([...]: módosított hía).”

56. Egyébként úgy tűnik, hogy a holland kormány megerősíti a fenti értelmezésemet.(19)

57. Ilyen körülmények között (a Bizottsághoz hasonlóan) úgy vélem, hogy olyan helyzetben, mint a jelenlegi, vagy nem volt szükség korrekcióra, vagy e korrekciónak teljesen az értékesítőt (2. adóalany) kell terhelnie. Mivel ugyanis a Pactor Vastgoed teljesen kívülálló az első ingatlanügyletthez képest, amelynek során az értékesítő megszerezte az alapügyben szóban forgó ingatlant, azon körülménynek, hogy az ugyanezen ingatlanra vonatkozó következő – jelen esetben az értékesítő és a 3. adóalany (a Pactor Vastgoed) között létrejött – ügylet során a Pactor Vastgoed nem teljesíti azokat a feltételeket, amelyek lehetővé teszik ezen második ügylet adózását, nem lehet következménye az első ügyletre vonatkozó héát illetően.

58. Azt kell még vizsgálni, hogy a hatodik irányelv lehetővé teszi-e azt, hogy egy – a törvény 12a. cikkéhez hasonló – nemzeti jogi rendelkezés változtasson ezen az elvi jellegű válaszon.

a) A holland kormány fű érve

59. A holland kormány álláspontja szerint a hatodik irányelv 13. cikke B. része bevezető mondatának – „[...] az általuk meghatározott feltételek mellett [...] mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint, hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket” –, 13. cikke C. része utolsó mondatának – „[a] tagállamok korlátozhatják e választási lehetőség terjedelmét és meghatározzák gyakorlásának módjait” –, 20. cikke (1) bekezdésének – „[...] a tagállamok által megállapított részletszabályok szerint” – és (4) bekezdésének – „[...] meghoznak minden megfelelő intézkedést, annak biztosítása érdekében, hogy a módosításból indokolatlan elnyöök ne származzanak” –, valamint 21. cikke (1) bekezdése a) pontjának – „[...] [a] tagállamok meghatározhatják, hogy az adóalanyon kívüli, más személy

legyen együttesen vagy egyetemlegesen felelős az adó megfizetéséért” – együttes értelmezéséből kitűnik, hogy a tagállamok elegendő mérlegelési jogkörrel rendelkeznek az adólevonások korrekciójára vonatkozó olyan szabály elfogadására, mint amely az alapügyben szerepel.(20)

i) A hatodik irányelv 20. cikkét illetően

60. E tekintetben mindenekelőtt nem osztom a kérdést elterjesztő bíróság által eladott alternatív álláspontok egyikét, amely szerint – tekintettel arra, hogy a hatodik irányelv nem tartalmaz kifejezett rendelkezést a módosított héa megfizetésére kötelezett személyt illetően – *teljes egészében* a tagállamokra hárulna annak meghatározása, hogy kitől lehet beszédni a módosított héát.

61. Ezzel szemben nemcsak arról van szó, hogy a hatodik irányelv nem teszi lehetővé kifejezetten – ami lehetséges a törvény 12a. cikke értelmében – a módosítás folytán esedékes héának egy másik adóalanytól való beszédését, hanem ráadásul a hatodik irányelvnek a 22. cikke (4) bekezdésének második albekezdésével és 20. cikkével összefüggésben értelmezett 17. cikkének (2) bekezdéséből arra kell következtetni, hogy olyan körülmények esetén, amelyek maguk után vonják az adóalany által elvégzett adólevonás módosítását, ezt a módosítást főszabály szerint ez utóbbi adóalany tekintetében kell elvégezni.

62. Továbbá a hatodik irányelv javaslata(21) kifejezetten kiköti azt, hogy az adót levonó személynek kell rendeznie a módosítást. A javaslatnak „Az adólevonások módosítása” című 20. cikkének bevezető szövege elírja, hogy „[a]z adóalany végzi el az eredetileg elszámolt adólevonás módosítását [...]”, amit a javaslat angol nyelvi változata is megerősít, amely a következőképpen rendelkezik: „[t]he taxable person shall adjust the initial deduction”.

63. E 20. cikk elfogadott szövege ugyanezt az álláspontot sugallja, mivel rámutat arra, hogy „az eredetileg elszámolt adólevonás módosítása [...] [akkor] történik [...], amikor az elszámolt adólevonás több vagy kevesebb, mint amelyre az adóalany jogosult volt.” Természetes, hogy a hibát főszabály szerint az javítja ki, aki azt elkövette.

64. Végül a tagállamok azon lehetősége, hogy meghatározzák azt, hogy kitől lehet beszédni a módosított héát, nagymértékben túlmutatna a hatodik irányelv 20. cikkének (1) bekezdésében alkalmazott „részletszabályokon”.(22) Erre visszatérek a jelen indítvány 70. és 71. pontjában.

ii) A hatodik irányelv 21. cikkét illetően

65. Ugyanúgy, ahogy a héát annak az adóalanynak kell megfizetnie, amely adóköteles tevékenységet végez, és a héalevonási jogot az az adóalany gyakorolja, amely az érintett javakat adóköteles ügyletei céljára használja fel, a hatodik irányelv 21. cikkéből kitűnik, hogy a módosított héát főszabály szerint az említett adót eredetileg levonó adóalanytól kell behajtani, a jelen esetben szóban forgó ügyben az értékesítőtől (vagy 2. adóalanytól).

66. „Az adó fizetésére kötelezett személy” című 21. cikk ugyanis kimerítő jelleggel meghatározza, hogy milyen esetben lehet adófizetésre kötelezett a szolgáltatást nyújtó adóalanyon kívüli személy.

67. A hatodik irányelv 21. cikke (1) bekezdésének a) pontja tartalmazza azt az elvet, amely szerint az az adóköteles ügyletre vonatkozó héa megfizetésére kötelezett adóalany, aki ezt az adóköteles tevékenységet végzi. A jelen ügyet illetően ez tehát a 2. adóalany (az értékesítő).

68. Ezzel szemben a 21. cikk többi része azon esetek és körülmények kimerítő felsorolását

tartalmazza, amelyekben, illetve amelyek között az adófizetésre kötelezett személy az ügyletet végző adóalanytól eltérő személy. Az alapügybeli helyzet nem felel meg az említett esetek és körülmények egyikének sem.

69. A tagállamok számára fenntartott egyetlen lehetőség annak előírása, hogy az adóalanytól eltérő személy egyetemlegesen felelős az adó megfizetéséért. Márpedig a törvény 12a. cikke nem egyetemleges kötelezettséget ír elő, hanem a vevőt terhelő, teljesen független adófizetési kötelezettséget.

iii) A hatodik irányelv 13. és 20. cikkében alkalmazott „részletszabályok” kifejezést illetően

70. Azon az állásponton vagyok (a Bizottsághoz hasonlóan), hogy a hatodik irányelv, mégpedig 13. cikkének C. része és 20. cikkének (1) bekezdése, nem jogosítja fel a tagállamokat arra, hogy az „1. adóalany” és a „2. adóalany” közötti első ügyletre vonatkozó héakorrekció összegét egy – az ügylettel semmilyen kapcsolatban nem lévő – harmadik adóalanytól szedjék be. Az ilyen rendelkezés meghaladná a tagállamok számára fenntartott lehetőséget.

71. Az adófizetésre kötelezett megjelölése ugyanis nem képezi „a választási lehetőség [...] gyakorlásának [egyszerű részletszabályát]”, vagy annak módosítását, hanem a héarendszer központi elemét érinti, amely okból kifolyólag a vevő fordított adózását előíró rendelkezések vagy megtalálhatók a hatodik irányelvben (a továbbiakban: héairányelv(23)) – mint például a héairányelv 194–199. cikke –, vagy a hatodik irányelv 27. cikkén (jelenleg a héairányelv 395. cikkén) alapuló eltérést engedő rendelkezések tárgyát képezik. Erre visszatérek a jelen indítvány 103. pontjában.

b) A felek által felhozott egyéb érvek

i) Első érv

72. Írország azt állítja, hogy az alapeljárás példa arra, hogy miért kellene lehetőséget biztosítani egy tagállamnak arra, hogy az adólevonást végző adóalanytól eltérő személlyel szemben korrekciót írthasson elő. Írország álláspontja szerint megfelelő és arányos, ha azzal a személlyel szemben írják elő a korrekciót, aki egyszerre hoz döntést, és ismeri azokat az adóköteles tevékenységeket, amelyek céljára az ingatlant használni kellett volna, és ténylegesen használták. E korrekció szükségessége az adótörvénynek a vevő – és nem az eredeti értékesítő – általi megsértéséből ered. Ha a törvénysértés a vevő hamis nyilatkozataiban áll, a korrekciókat ugyanaz az indok igazolja, mint a visszaható hatályú visszatérítést.(24)

73. Még abban az esetben sem osztom Írország érvelését, ha azt feltételezzük, hogy ez a rendszer ily módon igazoltan a hatodik irányelv 27. cikkének alkalmazása nélkül bevezethető lenne (álláspontom szerint nem).

74. Egyrészt, amint azt a Pactor Vastgoed helyesen hangsúlyozta, ha a korrekció következtében fizetendő hűa megfizetésére köteleznek egy a levonást végző személytől eltérő személyt, a másik személy (a jelen ügyben a vevő) rendszerint nem rendelkezik azokkal az adatokkal, amelyek a korrekció mértékét meghatározzák (mint például az az összeg, amelyet az eladó levont az ingatlan megszerzése során, a fennmaradó módosítási időszak időtartama és az esetleges egyéb költségek, amelyek után az eladó levonta a hűát). E másik személy főszabály szerint nincs abban a helyzetben, hogy ellenőrizze az esetleges utólagos adómegállapítás helyességét, és ténylegesen nem tudja vitatni a korrekció tárgyát képező összeget.

75. Másrészt a jelen ügyben a 2. adóalany a kockázat tudatában végzett értékesítést, a vevő pedig egyébként jóhiszemű lehetett, vagy sem vétkesség sem mulasztás nem terhelhette, ha

például gazdasági okok miatt meg kellett változtatnia az ingatlan felhasználását a vétel után. Ha tudta volna ugyanis, hogy nem adóköteles célra változtatja az ingatlan felhasználását, bizonyára nem választotta volna az ügylet utáni adózást.

76. Hasonlóképpen a holland kormány emlékeztet arra, hogy a nemzeti adójogi szabályozás megköveteli, hogy a vevő (3. adóalany) kifejezetten és elzárólag nyilatkozzon arról, hogy eleget tesz a 90%-os követelménynek. E kifejezett nyilatkozat hiányában a törvény 11. cikkében elírt választási jog nem alkalmazható. Szerinte tehát ez a nyilatkozat a vevő tudatos választásával jár. Emiatt a vevő olyanak tekinthető, mint aki tudatában van a héával kapcsolatos következményeknek, ha az érintett ingatlant – a kifejezett nyilatkozata ellenére – héamentes célra használná fel. Ennélfogva a vevőt úgy kell tekinteni, hogy ismeri azt a körülményt, hogy vevői minőségében az esetleg módosított héa megfizetésére kötelezhetik.

77. Megjegyzem, hogy bár igaz az, hogy a vevő (a 3. adóalany) kötelezettséget vállalt arra, hogy az ingatlant adóköteles célra használja fel, a 2. adóalany is ilyen kötelezettséget vállalt az ingatlan 1. adóalanytól való megszerzése során. Tudta tehát azt, hogy továbbértékesítve az ingatlant a 3. adóalany számára, olyan helyzetbe kerülhet, hogy nem teljesíti az 1. adóalanyra tekintettel vállalt kötelezettségét.

78. Amikor a holland kormány(25) „a vevő tudatos választását” említi, ez ugyanúgy igaz mind a 2. adóalany, mind a Pactor Vastgoed esetében.

79. Továbbá megjegyzem, hogy a héarendszer célja nem a vétkes megbüntetése, hanem a héasemlegesség biztosítása.

80. Márpedig, folytatva a holland kormány álláspontját, nem elképzelhetetlen, hogy a Pactor Vastgoed egy adómentes ügylet után fizet héát. A Pactor Vastgoed ugyanis megfizette a héát a 2. adóalanynak, aki azt levonta, ezáltal e két ügylet kiegyenlítette egymást a Pactor Vastgoed oldalán, de meg kell majd fizetnie a 2. adóalany általi levonást. Ezzel szemben a 2. adóalany olyan levonást fog visszatartani, amelyet a holland kormány megítélése szerint módosítani kell.

81. Mindenesetre, amint azt a Bizottság helyesen megjegyezte, a 2. adóalany (az értékesítő) által levont héa korrekcióját kizárólag az indokolhatja, hogy vagy maga az értékesítő, mint vevő (az 1. adóalanytól) az első ingatlanügyletben, utólag nem teljesíti azokat a feltételeket, amelyek lehetővé tették számára, hogy ezen ügylet után az adózást válassza, vagy az értékesítő a szóban forgó ingatlant a Pactor Vastgoednek a módosítási időszak alatt értékesíti,(26) és az ingatlant a továbbiakban ezen időszak vége előtt nem használják adóköteles tevékenységekre. Márpedig e két esetben az említett ügylettel kapcsolatban az értékesítő által végzett adólevonás korrekciója semmiképp sem írható elő a 3. adóalannal (a Pactor Vastgoeddel) szemben, mivel ez utóbbit nem lehet kötelezni azon héa megfizetésére, amelyet más adóalanyok vontak le olyan ügyletek során, amelyekhez képest *teljesen kívülálló*.

ii) Második érv

82. A holland kormány álláspontja szerint a törvény 12a. cikke olyan indokolatlan elnyök megakadályozására irányul, amelyekben a vevő részesülhetne. A holland kormány úgy ítéli meg, hogy a vevő azon nyilatkozata ellenére, amely szerint az ingatlant adóköteles tevékenységekre fogja felhasználni, mindenfajta akadály nélkül felhasználhatná ezen ingatlant héamentes tevékenységekre is, és anélkül vásárolhatná meg az ingatlant, hogy a héa az árba be lenne építve, így tehát anélkül, hogy viselnie kellene a héaterhet. Ennélfogva nemcsak az eladó szenvedne kárt a módosított héaösszeg miatt, hanem a választási lehetőségre tekintettel a héarendszer is egész egyszerre veszélybe kerülne. A hatodik irányelv 13. cikke B. része (1) bekezdésének g) és h) pontjában előírt mentességet így módon megkerülnék.

83. Ezzel kapcsolatban eleendő megjegyezni, hogy a vevő számára a levonást a megfizetett héa kiegyenlíti. Nem értem tehát, hogy mennyiben részesült volna a 3. adóalany „indokolatlan elnyben”.

84. Másfelől az az értékesítő számára „igazságtalan” helyzet, amely korrekció tárgyát képezheti, miközben az értékesítő bízott a vevő (a 3. adóalany) nyilatkozataiban, amelyek szerint az ingatlant adóköteles tevékenységekre szánták, a holland szabályozás azon előírásából ered, hogy a vevőnek az ingatlant héaköteles tevékenységekhez kell felhasználnia.

85. A Bizottság álláspontja szerint ez a feltétel, amely kiköti azt, hogy ahhoz, hogy az ingatlanügylet adóköteles legyen, az ingatlan vevőjének az ingatlant olyan célokra kell felhasználnia, amelyek esetében levonási jog áll fenn, felesleges feltétel, mivel az adóalanynak semmilyen érdeke nem fűződne ahhoz, hogy az adózást válassza, ha az érintett ingatlant nem ilyen célokra használja.

86. Igaz, hogy a Bíróság már megállapította, hogy bár jogszerű, ha a tagállamok által elfogadott intézkedések az államkincstár jogainak lehető leghatékonyabb védelmét célozzák, azonban nem haladhatják meg az e célok eléréséhez szükséges mértéket.(27)

87. A Bizottság ugyanakkor hangsúlyozza, hogy e követelmény eltörlése nem okozna kárt a holland államkincstárnak. Elég lenne, hogy az értékesítést végző adóalany (a 2. adóalany) az adózást választaná, és a lehetséges vevőknek meghagyná azt a lehetőséget, hogy ne válasszák az adózást, ha az nekik nem felel meg, amely eset akkor valószínű, ha olyan tevékenységeket végeznek, amelyek esetében nincs levonási jog, mivel így viselniük kellene az ingatlan értékesítésével kapcsolatos végső héaterhet. A gyakorlatban feltételezhetjük, hogy a holland jog jelenlegi állapotában azon adóalanyok, akiknek a tevékenysége esetében nem áll fenn levonási jog, használt ingatlant szeretnének vásárolni, vagy más adófizetési kötelezettség alá nem eső adóalanyoktól, vagy olyan magánszemélyektől, akik szintén nem tartoznak a héa hatálya alá.

88. Hozzátehetem, hogy ha a 3. adóalany a vásárlást követően megváltoztatja az ingatlan felhasználását (például gazdasági okok miatt), nem vonhatja le azt az adót, amelyet a 2. adóalanynak megfizetett, és az államkincstár érdekei meg lennének védve. A 2. adóalany ugyanis megtarthatná a levonását, de a 3. adóalany már nem vonhatná le a héát, amelyet maga a fordított adózás szerint megfizetett a Holland Királyság részére engedélyezett eltérés folytán, amely irányadóvá vált mindenki számára.

89. Így tehát nincs akadálya annak, hogy a holland jogalkotó fenntartsa azt a feltételt, amely szerint az ingatlant a vevőnek adóköteles célra kell felhasználnia ahhoz, hogy élhessen az ingatlanok adózására vonatkozó választási lehetőséggel. Úgy vélem, hogy valójában *a tagállamok feladata a választási lehetőség gyakorlási módjainak meghatározása*. De a nemzeti jogalkotónak le kell vonnia a választásából eredő következtetéseket, anélkül hogy olyan kötelezettségeket írna elő a vevő számára, amelyek meghaladják azt, amit az unió

héaszabályozás megenged.

iii) Harmadik érv

90. A holland kormány úgy ítéli meg, hogy a 2. adóalany nem „tévesen” vont le a héát, mivel amikor elvégezte azt, helyesen alkalmazta az eredeti héalevonást.

91. Elegendő itt megjegyezni, hogy a 2. adóalany az ingatlant úgy adta el, hogy nem tartotta be az 1. adóalanytól való vásárláskor előírt feltételeket, azaz azt, hogy az ingatlan csupán adóköteles tevékenységeket fog szolgálni. Ez idézte elő egyébként az általa levont héa korrekcióját.

iv) Negyedik érv

92. A holland kormány a Bíróság írásbeli kérdéseire adott válaszában rámutat arra, hogy a hatodik irányelv 5. cikke (8) bekezdésének alkalmazása esetén is felmerül olyan helyzet, amikor a héát egy másik adóalanytól szedik be. Ez a rendelkezés arra a helyzetre vonatkozik, amikor adóalanyra ruháznak át egy vállalkozást. Ebben az esetben az adóalany az átruházó jogutódja lesz. Ebben a helyzetben a módosított héát szintén csak az adólevonásban részesülő adóalanytól eltérő személlyel szemben lehet előírni, ami igazolná a holland kormány megközelítését.

93. E tekintetben elegendő megjegyezni, hogy bár az említett 5. cikk (8) bekezdése kifejezetten megengedi, hogy a módosított héát más személytől szedjék be, mint aki a héát levonta, meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelv 20. és 21. cikke semmi ilyet nem ír elő kifejezetten. Ebből következik, hogy ez az érv nem kérdőjelezheti meg a jelen indítványban javasolt elemzést.

v) Ötödik érv

94. Végül Írország hivatkozik a Halifax és társai ügyben hozott ítélet(28) 90. és 91. pontjára, amely szerint „[a hatodik] irányelv 20. cikkében csupán azt határozza meg, hogy milyen feltételek teljesülése esetén lehet az előzetesen felszámított adó levonását módosítani a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás címzettjénél [...]. Ezért elvben a tagállamok feladata azon feltételek meghatározása, amelyek teljesülése esetén a héát az államkincstár utólag behajthatja, azonban ezeknek mindig [az uniós] jog által meghatározott korlátokon belül kell maradniuk.”

95. Nem hiszem, hogy a fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet megkérdőjelezi a jelen indítványban foglalt elemzést.

96. E tekintetben elegendő megjegyezni, hogy az említett ítéletnek Írország által hivatkozott 90. cikke egy és ugyanazon ügyletre korlátozódik.

3. A törvény 12a. cikke és a 88/498 határozat

97. A kérdést előterjesztő bíróság rámutat arra, hogy a korrekció folytán fizetendő héa másik adóalanytól való beszédésének lehetősége esetlegesen a hatodik irányelv 27. cikke alapján adott felhatalmazáson is alapulhat. A kérdést előterjesztő bíróság ugyanakkor hozzáteszi, hogy amikor törvény 12a. cikkének bevezetését tervezték, a Holland Királyság semmilyen, a hatodik irányelv 27. cikkének értelmében vett eltérést nem vezetett be, és ilyet nem is engedélyeztek számára.

98. Emellett a Bizottság úgy ítéli meg, hogy a 88/498 határozat formájában a Holland Királyság részére utólag engedélyezett eltérés a tényállás időpontjában hatályban volt.

99. Mindenesetre az a véleményem, hogy olyan körülmények között, mint az alapügyben, ez az eltérés nem igazolhatja a 3. adóalany megadóztatását.

100. Ezzel szemben, és ez volt az eltérés egyetlen célja, arra szolgált, hogy azt a személyt kötelezze a héa megfizetésére, aki azt le fogja vonni, azaz a 2. adóalanyt az első ügylettel kapcsolatban és a 3. adóalanyt a második ügylettel kapcsolatban, amely levonást, úgy t?nik, ?k egyébként elvégeztek.

101. Továbbá nincs-e bizonyos ellentmondás abban az értékelésben(29), hogy a módosított héának a vev?re való hárítása pusztán a hatodik irányelv, és az alapján megengedett, hogy kérték, hogy az ezen irányelv 27. cikke révén biztosított eltéréssel a törvény 12a. cikkében el?írt mechanizmust engedélyezzék?

102. A holland kormány azonban arra hivatkozik, hogy az olyan szabály, mint a törvény 12a. cikke, a hatodik irányelv 27. cikke alapján elfogadott 88/498 határozatban adott felhatalmazás meghosszabbításába illeszkedik.

103. Ez az érv nem fogadható el. S?t mi több, úgy gondolom (a Bizottsághoz hasonlóan), hogy amennyiben a hatodik irányelv 27. cikkén alapuló eltérést enged? intézkedés alkalmazására volt szükség a Holland Királyság arra történ? felhatalmazásához, hogy az olyan ingatlanügyletre vonatkozó héa megfizetésére kötelezze a vev?t, amelyben részt vett, még inkább szükséges lenne ugyanezen eljárás alkalmazása az olyan intézkedést illet?en, mint az alapügybeli, amely nem csupán az adófizetésre kötelezett személy cseréjére irányul, hanem ezenkívül kijelöl e célból egy az érintett ügylethez képest kívülálló személyt.

104. Következésképpen azon a véleményen vagyok, hogy a hatodik irányelv nem teszi lehetővé, hogy abban az esetben, ha az említett irányelv 20. cikke szerint az eredetileg elszámolt adólevonást úgy módosítják, hogy a levont adó összegét egészben vagy részben vissza kell téríteni, ezen összeget az adólevonást korábban elvégz? adóalanytól eltér? személyt?l, különösen attól a személyt?l szedjék be, akinek az említett adóalany terméket értékesített, és aki az érintett ügylethez képest kívülálló.

IV – Véggkövetkeztetések

105. Az eddigi megfontolások összességére tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a Hoge Raad der Nederlanden által el?zetes döntéshozatal céljából el?terjesztett kérdést az alábbiak szerint válaszolja meg:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó?rendszer: egységes adóalap?megállapításról szóló, 1977. május 17?i 77/388/EGK tanácsi irányelvnek az alapügybeli tényállás idején alkalmazandó változata nem teszi lehetővé, hogy abban az esetben, ha az említett irányelv 20. cikke szerint az eredetileg elszámolt adólevonást úgy módosítják, hogy a levont adó összegét egészben vagy részben vissza kell téríteni, ezen összeget az adólevonást korábban elvégz? adóalanytól eltér? személyt?l, különösen attól a személyt?l szedjék be, akinek az említett adóalany terméket értékesített, és aki az érintett ügylethez képest kívülálló.

1 – Eredeti nyelv: francia.

2 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó?rendszer: egységes adóalap?megállapításról szóló, 1977. május 17?i 77/388/EGK tanácsi irányelv (HL L 145, 1. o.; magyar nyelv? különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) (a továbbiakban: hatodik irányelv), az alapeljárás tényállásának időpontjában alkalmazandó változatában.

3 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló (77/388/EGK) hatodik irányelv 21. cikke (1) bekezdésének a) pontjától eltér? intézkedés alkalmazásának Holland Királyság részére történ? engedélyezésér?l szóló határozat (HL L 269., 54. o.)

4 – A 88/498 határozatot 2008. január 1?jei hatállyal hatályon kívül helyezte a 77/388/EGK 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.).

5 – Wet op de omzetbelasting 1968 (*Staatsblad* 1968., 329. sz.), a hatályos forgalmi adót egy másik, hozzáadottértékadó?rendszeren alapuló forgalmi adóval felváltó 1968. június 28?i törvény.

6 – Tekintettel a forgalmi adóról szóló törvény végrehajtásáról szóló 1968. évi rendelet (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968; a továbbiakban: végrehajtási rendelet) 6. cikkének (4) bekezdésére.

7 – A törvény 15. cikkének a végrehajtási rendelet 13. és 13a. cikkével összefüggésben értelmezett (6) bekezdése értelmében (a továbbiakban: módosított héa).

8 – Úgy t?nik, hogy a jogtudomány szintén megosztott a törvény 12a. cikkével kapcsolatban, amint arra az alapeljárásban közrem?köd? f?tanácsnok rámutat. Lásd például van den Elzen, *Beëindiging BTW?verhuurconstructies*, BTW?bulletin 1995, 2. és 3. sz.; Mobach, O. L., *Omzetbelasting – Fiscaal commentaar*, Kluwer 2003, 447. és azt követ? oldalak; van Hilten, M. E., és van Kesteren, H. W. M., *Omzetbelasting – Fed Fiscale Studieserie*, Deventer: Fed 2007, 6. sz., 270. és 271. o.; Ettema, C. M. és mások, *Wegwijs in de BTW*, Hága, 2008, 377. o.; Vetter, J. J. és mások, *Invordering van belastingen – Fed fiscale studieserie* 2. sz., Deventer: Kluwer 2005, 77. és 78. o.; Vervaet, F. L. J., és van Lynden, A. J. H., *Het wetsvoorstel ter bestrijding van BTW?constructies* 11. sz, BtwBrief 1995; Bijl, D. B., *Onroerend goed; omzetbelasting en overdrachtsbelasting*, Kluwer, 1998, 66. o.; Nieuwenhuizen, W. A. P., *Een huurovereenkomst*, BTW?bulletin, 1999, 7/8. füzet, 67. sz.; Beelen, S. T. M. és mások, *Cursus belastingrecht (omzetbelasting)*, 2.4.1.A.f és 2.4.1.F jegyzet; Oostenrijk, A. J., és Van Dijk, L. A., *Onroerend goed en reparatiewetgeving Vermeend, Nieuw regime voor de heffing van BTW en overdrachtsbelasting* (Arthur Andersen 1996), 47. o.; van den Elzen, E. H., *Onroerende zaken: BTW?constructies en economische eigendom*, Vermande, 1995, 12 o. és *Wet omzetbelasting 1968, Fiscale Encyclopedie De Vakstudie*, 12a. cikk, 587. kiegészítés, 2010. április.

9 – A törvény 15. cikkével összhangban.

10 – Lásd az írásbeli észrevételek 47. pontjának végét.

11 – Lásd az el?zetes döntéshozatalra utaló határozat 3.3.4. pontját.

12 – Nevezetesen azt, hogy az ingatlant az adó teljes vagy majdnem teljes kör? levonására jogosító célra kell felhasználni.

13 – A törvény 11. cikke (1) bekezdésének bevezet? mondata és a) pontjának bevezet? mondata, valamint 2. alpontja.

14 – 1995. december 18?i törvény (Stb. 1995, 659. o.), amely az ingatlanokra vonatkozó színelte jogügyletekkel szembeni küzdelem keretében módosította az 1968. évi héatörvényt, a jogügyletek utáni adókra vonatkozó törvényt és néhány más adótörvényt, és amelyet „az

ingatlanokra vonatkozó színlelt jogügyletekkel szembeni küzdelemről szóló törvénynek” is neveznek.

15 – A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-ai 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv).

16 – Lásd különösen a C-153/11. sz. Klub-ügyben 2012. március 22-én hozott ítélet 35. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

17 – Lásd a C-184/04. sz. Uudenkaupungin kaupunki ügyben 2006. március 30-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-3039. o.) 24. pontját és a fent hivatkozott Klub-ügyben hozott ítélet 28. pontját.

18 – Lásd a C-234/11. sz. TETS Haskovo ügyben 2012. október 18-án hozott ítélet 30–31. pontját, amely ítélet hivatkozik a C-63/04. sz. Centralan Property ügyben 2005. december 15-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-11087. o.) 57. pontjára. Lásd továbbá a fent hivatkozott Uudenkaupungin kaupunki ügyben hozott ítélet 26. pontját, valamint a C-257/11. sz. Gran Via Moine-ti ügyben 2012. november 29-én hozott ítélet 38. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

19 – Lásd különösen a holland kormány észrevételeinek 34–47. pontját.

20 – Nevezetesen olyan szabály, amely az ingatlan vevőjét (3. adóalany) jelöli ki az adólevonás módosítására kötelezettként, még akkor is, ha e levonást eredetileg ezen ingatlan értékesítője (2. adóalany) végezte el egy másik adóalannal (1. adóalany) kötött, az említett ingatlanra vonatkozó korábbi ügylet során.

21 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló hatodik tanácsi irányelvre vonatkozó javaslat (COM(73) 950 végleges).

22 – Amely szerint „[a]z eredetileg elszámolt adólevonás módosítása a tagállamok által megállapított részletszabályok szerint történik [...]”

23 – Lásd a jelen indítvány 15. lábjegyzetét.

24 – Írország a C-37/95. sz. Ghent Coal Terminal ügyben 1998. január 15-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-1. o.) 21. pontjára hivatkozik, amely a C-110/94. sz. INZO-ügyben 1996. február 29-én hozott ítéletre (EBHT 1996., I-857. o.) utal.

25 – A Bíróság írásbeli kérdéseire adott válaszában 13. pontjában.

26 – E második esetet illetően ugyanis, amikor a 2. adóalany értékesíti az ingatlant a 3. adóalannak, pontosan tudja, hogy mennyi időre szánta az ingatlant adóköteles tevékenységekre, és hogy a héát esetlegesen majd módosítani kell.

27 – Lásd különösen a C-384/04. sz., Federation of Technological Industries és társai ügyben 2006. május 11-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-4191. o.) 30. pontját, a C-271/06. sz. Netto Supermarkt ügyben 2008. február 21-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-771. o.) 20. pontját, valamint a C-499/10. sz. Vlaamse Oliemaatschappij ügyben 2011. december 21-én hozott ítélet (EBHT 2011., I-14191. o.) 22. pontját.

28 – A C-255/02. sz. ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet (EBHT 2006., I/1609. o.) 90. és 91. pontja. Lásd továbbá a C-395/02. sz. Transport Service ügyben 2004. március 3-án hozott végzés (EBHT 2004., I/1991. o.) 27. és 28. pontját.

29 – Az említett kormány által a Bíróság írásbeli kérdéseire adott válasz 21. pontjában.