

## ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

10 oktober 2013 (\*)

„Zesde btw-richtlijn – Artikelen 13, C, en 20 – Levering van onroerend goed – Recht om voor belastingheffing te kiezen – Recht op aftrek – Herziening van aftrek – Invordering van bedragen die na herziening van btw-aftrek verschuldigd zijn – Tot voldoening gehouden belastingplichtige – Andere belastingplichtige dan die welke aftrek in het verleden heeft toegepast, die niet betrokken was bij belaste handeling die tot bedoelde aftrek heeft geleid”

In zaak C-622/11,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door Hoge Raad der Nederlanden bij arrest van 28 oktober 2011, ingekomen bij het Hof op 5 december 2011, in de procedure

**Staatssecretaris van Financiën**

tegen

**Pactor Vastgoed BV,**

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: R. Silva de Lapuerta (rapporteur), kamerpresident, J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.-C. Bonichot en A. Arabadjiev, rechters,

advocaat-generaal: M. Wathelet,

griffier: M. Aleksejev, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 18 april 2013,

gelet op de opmerkingen van:

- Pactor Vastgoed BV, vertegenwoordigd door M. van de Leur, belastingadviseur,
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door J. Langer, C. Wissels en M. Bulterman als gemachtigden,
- Ierland, vertegenwoordigd door E. Creedon als gemachtigde, bijgestaan door C. Toland, BL,
- de Finse regering, vertegenwoordigd door M. Pere als gemachtigde,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door G. Wils en L. Lozano Palacios als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 30 mei 2013,

het navolgende

## Arrest

- 1 Het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 20 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 (PB L 102, blz. 18; hierna: „Zesde richtlijn“).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Staatssecretaris van Financiën en Pactor Vastgoed BV (hierna: „Pactor Vastgoed“) over een naheffingsaanslag in de omzetbelasting (hierna: „btw“) die aan deze vennootschap is opgelegd.

### Toepasselijke bepalingen

#### *Recht van de Unie*

- 3 Artikel 4, lid 3, van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

„De lidstaten kunnen eveneens als belastingplichtige aanmerken ieder die incidenteel een handeling verricht die behoort tot de in lid 2 bedoelde activiteiten, met name een van de volgende handelingen:

- a) de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het bijbehorende terrein vóór eerste ingebruikneming; de lidstaten kunnen de voorwaarden voor de toepassing van dit criterium op de verbouwing van gebouwen, alsmede het begrip ‚erbij behorend terrein‘ bepalen.

De lidstaten kunnen andere criteria dan dat van eerste ingebruikneming toepassen, zoals het tijdvak dat verloopt tussen de datum van voltooiing van het gebouw en die van eerste levering, of het tijdvak tussen de datum van eerste ingebruikneming en die van uiteindelijke levering, mits deze tijdvakken niet langer duren dan onderscheidenlijk vijf en twee jaar.

Als gebouw wordt beschouwd ieder bouwwerk dat vast met de grond is verbonden.

[...]

- 4 Artikel 13, B, van die richtlijn is als volgt verwoord:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

[...]

- g) levering van een gebouw, een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein, andere dan bedoeld in artikel 4, lid 3, sub a;
- h) levering van andere onbebouwde onroerende goederen dan bouwterreinen als bedoeld in artikel 4, lid 3, sub b.”

- 5 Artikel 13, C, van die richtlijn bepaalt het volgende:

„De lidstaten kunnen aan de belastingplichtigen het recht verlenen om voor belastingheffing te kiezen in geval van:

[...]

b) de handelingen bedoeld in B, sub d, g en h.

De lidstaten kunnen de omvang van dit keuzerecht beperken; zij stellen de bepalingen voor de uitoefening ervan vast.”

6 Artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn bepaalt in de uit artikel 28 septies daarvan voortvloeiende versie:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen, mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de [btw] welke in het binnenland is verschuldigd of is voldaan voor de door een andere belastingplichtige aan hem geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve verrichte of te verrichten diensten”.

7 Artikel 20 van de Zesde richtlijn voorziet in het volgende:

„1. De oorspronkelijk toegepaste aftrek wordt op de door de lidstaten vastgestelde wijze herzien, met name:

a) indien de aftrek hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen;

b) indien zich na de aangifte wijzigingen hebben voorgedaan in de elementen die in aanmerking zijn genomen voor het bepalen van het bedrag van de aftrek, met name in geval van geannuleerde aankopen of verkregen rabatten; er vindt evenwel geen herziening plaats voor handelingen die geheel of gedeeltelijk onbetaald zijn gebleven, in geval van naar behoren bewezen en aangetoonde vernietiging, verlies of diefstal, alsmede in geval van onttrekkingen voor het verstrekken van geschenken van geringe waarde en van monsters, als bedoeld in artikel 5, lid 6. De lidstaten kunnen evenwel herziening eisen in geval van geheel of gedeeltelijk onbetaald gebleven handelingen en van diefstal.

[...]

3. In geval van levering gedurende de herzieningsperiode worden de investeringsgoederen geacht verder voor een economische activiteit van de belastingplichtige te worden gebruikt totdat de herzieningsperiode is afgelopen. Deze economische activiteit wordt geacht volledig belast te zijn wanneer de levering van de betrokken goederen belast is; zij wordt geacht volledig vrijgesteld te zijn wanneer de levering vrijgesteld is. De herziening wordt in één keer verricht voor de gehele nog resterende herzieningsperiode.

In het laatste geval kunnen de lidstaten ervan afzien herziening te eisen voor zover de koper een belastingplichtige is die de betrokken investeringsgoederen uitsluitend gebruikt voor handelingen waarvoor de [btw] in aftrek mag worden gebracht.

4. Voor de toepassing van het bepaalde in de leden 2 en 3 kunnen de lidstaten:

[...]

– alle passende maatregelen nemen om te verzekeren dat de herziening geen ongerechtvaardigde voordelen inhoudt,

- administratieve vereenvoudigingen toestaan.

[...]"

- 8 Artikel 21 van de Zesde richtlijn, „Tegenover de schatkist tot voldoening van de belasting gehouden personen”, luidt als volgt:

„De [btw] is verschuldigd:

1. in het binnenlands verkeer:

- a) door de belastingplichtige die een belastbare handeling verricht [...]. De lidstaten kunnen tevens bepalen dat een andere persoon dan de belastingplichtige hoofdelijk verplicht is de belasting te voldoen;

[...]"

- 9 Artikel 27, lid 1, van deze richtlijn is als volgt verwoord:

„De Raad kan op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen elke lidstaat machtigen bijzondere, van de bepalingen van deze richtlijn afwijkende maatregelen te treffen, teneinde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen. De maatregelen tot vereenvoudiging van de belastingheffing mogen geen noemenswaardige invloed hebben op het belastingbedrag dat verschuldigd is in het stadium van het eindverbruik.”

- 10 Artikel 1 van beschikking 88/498/EEG van de Raad van 19 juli 1988 waarbij het Koninkrijk der Nederlanden wordt gemachtigd een maatregel toe te passen die afwijkt van artikel 21, punt 1, sub a, van de Zesde Richtlijn (77/388) (PB L 269, blz. 54), vastgesteld op basis van artikel 27, lid 1, van deze richtlijn, voorziet erin dat het Koninkrijk der Nederlanden in afwijking van artikel 21, punt 1, sub a, van deze richtlijn wordt gemachtigd, in het kader van de door artikel 13, C, sub b, van deze richtlijn geboden mogelijkheid het recht te verlenen om voor belastingheffing te kiezen en in verband met de in artikel 13, B, sub g en h, bedoelde handelingen, een bepaling toe te passen welke ertoe strekt de koper tot voldoening van de btw gehouden persoon te maken.

- 11 Beschikking 88/498 is met ingang van 1 januari 2008 ingetrokken bij richtlijn 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006 tot wijziging van richtlijn 77/388 wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van de belastingfraude en -ontwijking en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen (PB L 221, blz. 9).

#### *Nederlands recht*

- 12 In de op het hoofdgeding toepasselijke versie luidt artikel 11 van de Wet op de omzetbelasting 1968 van 28 juni 1968 (*Staatsblad* 1968, 329; hierna: „Wet OB”):

„1. Onder bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen voorwaarden zijn van de belasting vrijgesteld:

- a. de levering van onroerende zaken en van rechten waaraan deze zijn onderworpen, met uitzondering van:

- 1° de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming, alsmede de levering van een bouwterrein;

- 2° leveringen, andere dan die bedoeld onder 1°, aan personen die de onroerende zaak gebruiken voor doeleinden waarvoor een volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van belasting op de voet van artikel 15 bestaat, mits de ondernemer die de levering verricht en degene aan wie wordt geleverd, gezamenlijk een verzoek daartoe aan de inspecteur hebben gedaan en overigens voldoen aan bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden;

[...]"

- 13 Artikel 12a van deze wet bepaalt het volgende:

„Indien ten onrechte gebruik is gemaakt van de uitzondering van artikel 11, eerste lid, onderdeel a, onder 2°, omdat degene aan wie de levering is verricht de onroerende zaak niet gebruikt voor doeleinden waarvoor een volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van belasting op de voet van artikel 15 bestaat, wordt de belasting die in verband met die levering door degene die de levering heeft verricht op de voet van artikel 15 in aftrek is gebracht, nageheven van degene aan wie de levering is verricht.”

- 14 Artikel 12, lid 5, van deze wet luidt:

„In bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen gevallen wordt onder bij of krachtens deze maatregel te stellen regelen de belasting, ten einde voor de inning daarvan meer waarborgen te scheppen, geheven van degene aan wie de levering wordt verricht of de dienst wordt verleend.”

- 15 Artikel 24ba, lid 1, onderdeel a, van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 bepaalt:

- „1. Als gevallen als zijn bedoeld in artikel 12, vijfde lid, van de [Wet OB], worden mede aangewezen de gevallen waarin:
- a. een onroerende zaak of een recht waaraan deze is onderworpen, wordt geleverd met toepassing van artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 2°, van de [Wet OB].”

### **Hoofdgeding en prejudiciële vraag**

- 16 Op 5 januari 2000 heeft een onderneming (hierna: „leverancier”) een onroerend goed geleverd aan Pactor Vastgoed, die, met instemming van de leverancier, heeft geopteerd voor belaste levering krachtens artikel 11, lid 1, onderdeel a, onder 2°, van de Wet OB.
- 17 Genoemde leverancier had het goed enige jaren daarvoor verworven, eveneens met toepassing van de optie voor belaste levering. Hij heeft dus de van hem geheven btw in aftrek gebracht.
- 18 Vanaf april 2000 heeft Pactor Vastgoed bedoeld goed vrijgesteld van btw verhuurd.
- 19 Pactor Vastgoed heeft het goed vervolgens verkocht en begin juli 2000 geleverd. Deze levering was vrijgesteld van btw.
- 20 Van oordeel dat de levering aan Pactor Vastgoed niet voldeed aan de voorwaarden van artikel 11, lid 1, onderdeel a, onder 2°, van de Wet OB en dat deze levering dus vrijgesteld van btw had moeten zijn, heeft de Nederlandse belastingdienst aan deze onderneming krachtens artikel 12a van deze wet een naheffingsaanslag in de btw opgelegd voor het tijdvak van 1 januari tot en met 31 december 2000, voor een bedrag gelijk aan het bedrag dat was verschuldigd na herziening van de btw die door de leverancier in aftrek was

gebracht bij gelegenheid van zijn verwerving van het nadien aan Pactor Vastgoed geleverde onroerend goed.

- 21 Pactor Vastgoed heeft tegen deze naheffingsaanslag bezwaar ingediend.
- 22 Na afwijzing van dit bezwaar heeft Pactor Vastgoed tegen deze afwijzing beroep ingesteld bij de Rechtbank te 's-Gravenhage.
- 23 Nadat ook dit beroep was verworpen heeft Pactor Vastgoed tegen de uitspraak van de Rechtbank te 's-Gravenhage hoger beroep ingesteld bij het Gerechtshof te 's-Gravenhage, dat deze uitspraak en de aan deze vennootschap opgelegde naheffingsaanslag heeft vernietigd.
- 24 De Staatssecretaris van Financiën heeft tegen het arrest van het Gerechtshof te 's-Gravenhage beroep tot cassatie ingesteld bij de verwijzende rechter.
- 25 In die omstandigheden heeft de Hoge Raad der Nederlanden de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Laat de Zesde richtlijn toe dat, ingeval de oorspronkelijk toegepaste aftrek van [btw] overeenkomstig artikel 20 van de Zesde richtlijn wordt herzien in die zin dat het bedrag van de aftrek geheel of gedeeltelijk moet worden terugbetaald, dit bedrag wordt geheven van een ander dan de belastingplichtige die de aftrek in het verleden heeft toegepast, in het bijzonder – zoals bij de toepassing van artikel 12a van de Wet [OB] – van degene die een goed van die belastingplichtige geleverd heeft gekregen?”

### **Beantwoording van de prejudiciële vraag**

- 26 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzet dat de bedragen verschuldigd na een herziening van een btw-aftrek worden ingevorderd bij een andere belastingplichtige dan degene die de aftrek heeft toegepast.
- 27 Om te beginnen moet eraan worden herinnerd dat het Koninkrijk der Nederlanden gebruik heeft gemaakt van de bij artikel 13, C, eerste alinea, sub b, van de Zesde richtlijn geboden mogelijkheid, krachtens welke het de lidstaten is toegestaan aan hun belastingplichtigen het recht toe te kennen om voor belastingheffing te opteren als bedoeld in artikel 13, B, sub g, van deze richtlijn, en dat het op basis van artikel 27 van genoemde richtlijn van de Raad een machtiging heeft gekregen om in afwijking van artikel 21, lid 1, sub a, van diezelfde richtlijn een bepaling toe te passen die ertoe strekt om in het kader van de mogelijkheid om voor belastingheffing te kiezen als voorzien in artikel 13, C, eerste alinea, sub b, de koper tot voldoening van de btw gehouden persoon te maken.
- 28 Het is in die context dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde leveringen van het onroerend goed zijn belast en de met die leveringen samenhangende btw door de leverancier en vervolgens Pactor Vastgoed is betaald.
- 29 Het hoofdgeding heeft betrekking op de vraag of de Nederlandse belastingdienst de bedragen die verschuldigd zijn uit hoofde van een herziening van de btw die door de leverancier in aftrek is gebracht bij zijn verwerving van bedoeld onroerend goed, dat vervolgens aan Pactor Vastgoed is geleverd, van laatstgenoemde kan vorderen.
- 30 Dienaangaande moet worden opgemerkt dat de Zesde richtlijn geen uitdrukkelijke aanwijzing bevat ten aanzien van welke belastingplichtige belastingschulden als gevolg van de herziening van een btw-aftrek moet voldoen.

- 31 Daaruit kan echter niet worden afgeleid dat de lidstaten in het kader van de uitvoeringsbepalingen die zij ingevolge de artikelen 13, C, tweede alinea, en 20, lid 1, van deze richtlijn vaststellen, vrij kunnen bepalen welke belastingplichtige de btw in een dergelijke context moet voldoen.
- 32 De aanwijzing van de persoon die de verschuldigde bedragen als gevolg van de herziening van een btw-aftrek moet voldoen, betreft immers niet een „wijze” van uitvoering in de zin van die bepalingen, maar een inhoudelijke regel van het bij die richtlijn ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel, zoals volgt uit artikel 21 van diezelfde richtlijn.
- 33 Dienaangaande moet eraan worden herinnerd dat de in de Zesde richtlijn neergelegde herzieningsregels integrerend deel uitmaken van de bij die richtlijn vastgestelde regeling voor de btw-aftrek (zie arresten van 18 oktober 2012, TETS Haskovo, C-234/11, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 30, en 29 november 2012, Gran Via Moinești, C-257/11, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 39).
- 34 Uit de rechtspraak van het Hof volgt immers dat de in de deze richtlijn neergelegde herzieningsregels tot doel hebben, de precisie van de aftrek te vergroten om de btw-neutraliteit te waarborgen, zodat de in het vorige stadium verrichte handelingen slechts recht blijven geven op aftrek voor zover zij worden gebruikt voor verrichtingen die zijn onderworpen aan btw. Met genoemde regels beoogt deze richtlijn dus een nauw en rechtstreeks verband te vestigen tussen het recht op aftrek van voorbelasting en het gebruik van de betrokken goederen en diensten voor nadien belaste handelingen (zie arrest van 15 december 2005, Centralan Property, C-63/04, Jurispr. blz. I-11087, punt 57, en reeds aangehaalde arresten TETS Haskovo, punt 31, en Gran Via Moinești, punt 38).
- 35 Ingevolge artikel 20, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn wordt de aanvankelijke aftrek herzien wanneer deze hoger of lager is dan die welke de belastingplichtige gerechtigd was toe te passen.
- 36 Deze bepaling moet aldus worden uitgelegd dat wanneer de door een belastingplichtige in aftrek gebrachte btw wordt herzien, de als gevolg daarvan verschuldigde bedragen door die belastingplichtige moeten worden voldaan.
- 37 Indien deze bepaling in tegengestelde zin zou worden uitgelegd, namelijk dat de herziening van een btw-aftrek in verband met een levering van een goed of een verrichting van een dienst, ten laste van een andere belastingplichtige kan komen dan degene die van die levering of die dienstverrichting het voordeel heeft genoten, zou dit in strijd komen met de in punt 34 van dit arrest in herinnering gebrachte doelstellingen die ter zake met de Zesde richtlijn worden nagestreefd.
- 38 In die context moet worden opgemerkt dat artikel 21, lid 1, sub a, van deze richtlijn erin voorziet dat de belastingplichtige die in het binnenlandse verkeer tot voldoening van de btw gehouden is, degene is die een belastbare handeling verricht (zie beschikking van 3 maart 2004, Transport Service, C-395/02, Jurispr. blz. I-1991, punt 23). Zoals bovendien de advocaat-generaal in de punten 66 en 68 van zijn conclusie heeft opgemerkt, bevat dit artikel een limitatieve opsomming van de gevallen waarin een andere persoon dan die belastingplichtige gehouden kan zijn die belasting te voldoen.
- 39 De situatie in het hoofdgeding stemt met geen van die gevallen overeen. Dienaangaande moet worden vastgesteld dat, anders dan de Nederlandse regering heeft betoogd, de mogelijkheid te bepalen dat een andere persoon dan de belastingplichtige hoofdelijk gehouden is de belasting te voldoen, welke mogelijkheid de lidstaten volgens die bepaling geacht worden te hebben, niet aldus kan worden uitgelegd dat op grond daarvan een autonome fiscale verplichting ten laste van die persoon kan worden opgelegd.
- 40 Daarenboven kan, in geval van opeenvolgende leveringen van een onroerende zaak, zoals aan de orde in het hoofdgeding, de omstandigheid dat een van de belastingplichtigen

zich bij de levering waarbij hij partij was niet heeft gehouden aan de bepalingen voor de uitoefening van het recht om voor belastingheffing te opteren als bedoeld in artikel 13, C, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, niet tot gevolg hebben dat deze belastingplichtige gehouden is tot voldoening van de belastingschuld die ontstaat als gevolg van de herziening van de btw die door een andere belastingplichtige in aftrek is gebracht in verband met een van die leveringen, waar de eerstgenoemde belastingplichtige buiten staat.

- 41 In een dergelijke situatie zou immers afbreuk worden gedaan aan de nauwkeurigheid van de aftrek en de neutraliteit van de btw, die de regels inzake de herziening van de aftrek beogen te waarborgen.
- 42 Ten aanzien van de door de Nederlandse regering als ongerechtvaardigd aangemerkte situatie die zou ontstaan indien een belastingplichtige die een onroerend goed heeft geleverd, gehouden zou zijn bedragen als gevolg van de herziening van door hem bij de verwerving van dat goed in aftrek gebrachte btw te voldoen, ook al heeft de persoon aan wie hij dit goed heeft geleverd verklaard dat hij het voor belaste handelingen zou gebruiken, moet worden vastgesteld, zoals de advocaat-generaal in punt 89 van zijn conclusie heeft opgemerkt, dat de lidstaten ingevolge artikel 13, C, tweede alinea, van de Zesde richtlijn weliswaar de mogelijkheid hebben om de omvang van het optierecht te beperken en de bepalingen voor de uitoefening ervan vast te stellen, maar dat zij een belastingplichtige bij gebruikmaking van die mogelijkheid geen verplichtingen mogen opleggen die verder gaan dan ingevolge de regelgeving van de Unie op btw-gebied toelaatbaar is.
- 43 Zoals de advocaat-generaal in punt 84 van zijn conclusie heeft opgemerkt, is de situatie waarin de leverancier zich in het hoofdgeding bevindt, het gevolg van het in het Nederlandse recht neergelegde vereiste dat de koper van een onroerende zaak die voor belastingheffing opteert, de zaak voor belaste handelingen moet gebruiken.
- 44 Ook ten aanzien van het argument van de Nederlandse regering dat artikel 12a van de Wet OB overeenkomstig artikel 20, lid 4, van de Zesde richtlijn beoogt te voorkomen dat de herziening tot ongerechtvaardigde voordelen leidt, moet worden opgemerkt dat, daar waar uit het aan het Hof overgelegde dossier blijkt dat de levering van het onroerend goed in het hoofdgeding, tussen de leverancier en Pactor Vastgoed, met terugwerkende kracht tot 5 januari 2000 van btw is vrijgesteld en voor zover de met de levering samenhangende btw, die door Pactor Vastgoed is voldaan en in aftrek gebracht, is komen te vervallen, deze onderneming geen „ongerechtvaardigd voordeel” in de zin van artikel 20, lid 4, heeft genoten. Bijgevolg kan deze onderneming niet op de grondslag van die bepaling gehouden zijn tot betaling van de btw die verschuldigd is na de herziening van een aftrek door de leverancier bij gelegenheid van een andere transactie waarbij zij niet betrokken was, te weten bij zijn aanvankelijke verwerving van genoemd onroerend goed.
- 45 Tot slot moet worden vastgesteld dat beschikking 88/498, die het Koninkrijk der Nederlanden heeft gemachtigd om in afwijking van artikel 21, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn een bepaling toe te passen krachtens welke de koper tot betaling van de btw gehouden is in het kader van de regeling van de optie voor belastingheffing in artikel 13, C, eerste alinea, sub b, van die richtlijn, er niet op doelt dat de bedragen die opeisbaar worden na de herziening van een btw-aftrek worden voldaan door een andere belastingplichtige dan die welke deze aftrek heeft toegepast, maar dat in het kader van de levering van een onroerend goed, zoals in het hoofdgeding, de daarmee samenhangende btw wordt voldaan en in aftrek gebracht door een en dezelfde belastingplichtige, namelijk de koper van het goed in kwestie.
- 46 Hoewel beschikking 88/498 het dus in het hoofdgeding mogelijk heeft gemaakt dat de leverancier en vervolgens Pactor Vastgoed als de kopers van het onroerend goed in kwestie tot betaling van de btw in verband met de kooptransacties gehouden zijn geweest, kan zij daarentegen niet rechtvaardigen dat Pactor Vastgoed de bedragen moet betalen die verschuldigd zijn na de herziening van de door de leverancier in aftrek gebrachte btw in het



kader van een transactie waarbij zij niet betrokken was, namelijk de aanvankelijke verwerving van dit onroerend goed door de leverancier.

- 47 In die omstandigheden moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord dat de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzet dat de bedragen verschuldigd na een herziening van een btw-aftrek worden ingevorderd bij een andere belastingplichtige dan degene die de aftrek heeft toegepast.

### **Kosten**

- 48 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Tweede kamer) verklaart voor recht:

**De Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995, moet aldus worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzet dat de bedragen verschuldigd na een herziening van een aftrek van belasting over de toegevoegde waarde worden ingevorderd bij een andere belastingplichtige dan degene die de aftrek heeft toegepast.**

ondertekeningen

---

\* Procestaal: Nederlands.