



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
MELCHIOR WATHELET
prezentate la 30 mai 2013¹

Cauza C-622/11

**Staatssecretaris van Financiën
împotiva
Pactor Vastgoed BV**

[cerere de decizie preliminară formulată de Hoge Raad der Nederlanden (Țările de Jos)]

„A șasea directivă TVA — Articolul 20 — Drept de deducere — Regularizarea deducerilor —
Livrarea unui bun imobil de către un furnizor unei societăți imobiliare — Recuperarea TVA-ului
datorat ca urmare a regularizării unei deduceri efectuate de o altă persoană impozabilă decât cea care a
efectuat inițial deducerea respectivă, străină de operațiunea impozabilă care a generat această deducere”

Cuprins

I – Cadru juridic	2
A – Dreptul Uniunii	2
B – Dreptul olandez	5
II – Litigiul principal și întrebarea preliminară	6
III – Analiza	7
A – Îndoilele privind interpretarea articolului 12 bis din lege	7
B – Rezumatul argumentelor părților	9
C – Apreciere	9
1. Observații introductive	9
2. Articolul 12 bis din lege și A șasea directivă	10
a) Argumentul principal al guvernului olandez	11

¹ — Limba originală: franceza.

i) Cu privire la articolul 20 din A șasea directivă	12
ii) Cu privire la articolul 21 din A șasea directivă	12
iii) Cu privire la noțiunea „proceduri” utilizată la articolele 13 și 20 din A șasea directivă	13
b) Alte argumente invocate de părți	13
i) Primul argument	13
ii) Al doilea argument	15
iii) Al treilea argument	16
iv) Al patrulea argument	16
v) Al cincilea argument	16
3. Articolul 12 bis din lege și Decizia 88/498	17
IV – Concluzie	17

1. Prezenta cerere de decizie preliminară, formulată de Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă) (Țările de Jos), privește interpretarea care trebuie dată articolului 20 din A șasea directivă 77/388/CEE² și se referă, în esență, la aspectul dacă regularizarea unei deduceri a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) poate fi impusă unui alt operator economic decât persoana impozabilă care a efectuat inițial deducerea respectivă, străin de operațiunea impozabilă care a generat această deducere.

2. Problema menționată pune în opoziție, în litigiul principal, Staatssecretaris van Financiën (secretarul de stat pentru finanțe) și Pactor Vastgoed BV, căreia i-a fost impusă o astfel de regularizare.

I – Cadrul juridic

A – Dreptul Uniunii

3. Articolul 13, intitulat „Scutiri pe teritoriul țării”, secțiunea B din A șasea directivă prevede:

„Fără a aduce atingere altor dispoziții [ale Uniunii], statele membre scutesc, în anumite condiții pe care acestea le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a scutirilor de mai jos și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz:

[...]

2 — Directiva Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), în versiunea aplicabilă la data faptelor din litigiul principal (denumită în continuare „A șasea directivă”).

- (g) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, alta decât livrarea prevăzută la articolul 4 alineatul (3) litera (a);

[...]” [traducere neoficială]

4. Potrivit articolului 13 secțiunea C din A șasea directivă:

„Statele membre pot acorda persoanelor lor impozabile dreptul de a opta pentru taxarea următoarelor operațiuni:

[...]

- (b) operațiunile prevăzute în secțiunea B literele (d), (g) și (h).

Statele membre pot limita sfera de aplicare a acestui drept de opțiune și stabilesc normele de exercitare a acestuia.” [traducere neoficială]

5. Articolul 17 din A șasea directivă, intitulat „Originea și sfera de aplicare a dreptului de deducere”, prevede următoarele:

„(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.

(2) În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din taxa pe care o datorează:

- (a) [TVA-ul] datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate și pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]” [traducere neoficială]

6. Articolul 20 din A șasea directivă are următorul cuprins:

„(1) Deducerea inițială este regularizată în conformitate cu procedurile stabilite de statele membre, în special:

- (a) atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă;
- (b) atunci când, după întocmirea declarației privind TVA, apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus, de exemplu atunci când se anulează cumpărări sau se obțin reduceri de preț; totuși, nu se efectuează regularizări în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul distrugerii, pierderii sau furtului demonstrate sau confirmate în mod corespunzător sau în cazul bunurilor preluate pentru oferirea de cadouri de mică valoare sau de eșantioane, în conformitate cu articolul 5 alineatul (6). Cu toate acestea, în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul furtului, statele membre pot solicita efectuarea regularizării.

[...]

(3) Dacă sunt livrate în perioada de regularizare, se consideră că bunurile de capital au fost încă folosite în activitatea persoanei plătitoare de impozit până la expirarea perioadei de regularizare. Se presupune că aceste activități de afaceri sunt integral impozabile dacă livrarea bunurilor menționate anterior este impozitată; dacă livrarea este scutită, se presupune că acestea sunt scutite. Regularizarea se efectuează numai o singură dată pentru întreaga perioadă de regularizare încă nederulată.

Totuși, în acest ultim caz, statele membre pot elimina regularizarea în măsura în care clientul este o persoană impozabilă care folosește bunurile de capital în cauză numai pentru operațiuni pentru care [TVA-ul] este deductibil.

(4) În sensul aplicării dispozițiilor alineatelor (2) și (3), statele membre pot:

[...]

— adopta orice măsuri adecvate pentru a se asigura că rectificarea nu implică niciun avantaj nejustificat;

— permite simplificări administrative.

[...]” [traducere neoficială]

7. Articolul 21, intitulat „Persoane plătitoare de impozit către Trezorerie”, alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă prevede:

„[TVA-ul] este datorat de:

1. în cadrul sistemului intern:

- (a) persoana impozabilă care efectuează o altă operațiune impozabilă decât cele prevăzute la articolul 9 alineatul (2) litera (e) și efectuate de o persoană impozabilă stabilită în străinătate. Dacă operațiunea impozabilă este efectuată de o persoană impozabilă stabilită în străinătate, statele membre pot adopta modalități prin care taxa să fie plătită de o altă persoană. Pot fi desemnați ca această altă persoană, *inter alia*, un reprezentant fiscal sau persoana pentru care se efectuează operațiunea impozabilă. Statele membre pot să prevadă, de asemenea, ca persoana impozabilă să răspundă solidar pentru plata taxei;
- (b) persoane cărora li se prestează serviciile prevăzute la articolul 9 alineatul (2) litera (e) de către o persoană impozabilă stabilită în străinătate. Totuși, statele membre pot impune ca furnizorul serviciilor să aibă o obligație solidară privind plata taxei;
- (c) orice persoană care include [TVA-ul] pe o factură sau pe alt document care servește ca factură;

2. la import: persoana sau persoanele desemnate sau acceptate ca fiind pasibile de plata taxei de către statele membre în care sunt importate bunurile.” [traducere neoficială]

8. Potrivit articolului 27 alineatul (1) din A șasea directivă:

„Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, poate autoriza orice stat membru să introducă măsuri speciale de derogare de la dispozițiile prezentei directive, în vederea simplificării procedurii de aplicare a taxei sau pentru a preveni anumite tipuri de evaziune sau de fraudă fiscală. Măsurile destinate simplificării procedurii de aplicare a taxei nu pot afecta, decât într-o măsură neglijabilă, valoarea taxei datorate în etapa finală de consum.” [traducere neoficială]

9. Articolul 1 din Decizia 88/498/CEE a Consiliului din 19 iulie 1988³, adoptată în temeiul articolului 27 alineatul (1) menționat, prevede că, în ceea ce privește operațiunile vizate la articolul 13 secțiunea B literele (g) și (h) din A șasea directivă, Regatul Țărilor de Jos, prin derogare de la articolul 21 alineatul (1) litera (a) din aceeași directivă, este autorizat să aplice, în cadrul regimului de opțiune pentru impozitare prevăzut la articolul 13 secțiunea C litera (b) menționat, o dispoziție menită să instituie obligația plății TVA-ului în sarcina cumpărătorului⁴.

B – *Dreptul olandez*

10. Articolul 11 din Legea din 1968 privind impozitul pe cifra de afaceri⁵ (denumită în continuare „legea”), prevede:

„(1) Sunt scutite de impozit, în condițiile stabilite printr-o măsură generală de administrare:

- a) livrarea de bunuri imobile și cesiunea de drepturi asupra acestor bunuri, cu excepția:
 - 1) livrării unei clădiri sau a unei părți a unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, înaintea primei ocupări sau la maximum doi ani după prima ocupare, precum și a livrării unui teren constructibil;
 - 2) livrării, alta decât livrările prevăzute la punctul 1, către persoane care utilizează bunul imobil pentru a beneficia de dreptul total sau cvasitotal la deducerea impozitului în temeiul articolului 15, cu condiția ca operatorul care efectuează livrarea și destinatarul acesteia să fi ales această opțiune potrivit actului notarial sau să fi adresat în comun o cerere în acest sens inspectorului și ca aceștia să respecte, pe de altă parte, condițiile stabilite prin ordin ministerial;

[...]”

11. Potrivit articolului 12 alineatul 1 din lege:

„Impozitul se aplică agentului economic care efectuează livrarea sau serviciul.”

12. Articolul 12 bis din lege prevede:

„În cazul în care se face uz în mod neîntemeiat de excepția prevăzută la articolul 11 alineatul 1 litera a) punctul 2, întrucât persoana căreia i-a fost livrat bunul imobil nu îl folosește în scopuri care dau dreptul la deducerea totală sau cvasitotală a impozitului, în conformitate cu articolul 15, impozitul dedus în legătură cu această livrare de către cel care a efectuat livrarea în conformitate cu articolul 15 va fi recuperat ulterior de la persoana căreia i-a fost livrat bunul.”

3 — Decizia de autorizare a Regatului Țărilor de Jos de a aplica o măsură derogatorie de la articolul 21 alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă (77/388/CEE) privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri (JO L 269, p. 54).

4 — Decizia 88/498 a fost abrogată de la 1 ianuarie 2008 prin Directiva 2006/69/CE a Consiliului din 24 iulie 2006 de modificare a Directivei 77/388/CEE în ceea ce privește anumite măsuri vizând simplificarea procedurilor de percepere a taxei pe valoarea adăugată pentru a contribui la combaterea evaziunii și a fraudei fiscale și de abrogare a anumitor decizii care acordă derogări (JO L 221, p. 9, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 247).

5 — Wet op de omzetbelasting 1968, din 28 iunie 1968 (*Staatslad* 1968, nr. 329), prin care se înlocuiește actualul impozit pe cifra de afaceri cu un altul, întemeiat pe sistemul TVA-ului.

II – Litigiul principal și întrebarea preliminară

13. Pactor Vastgoed este o societate care își desfășoară activitatea în special în sectorul imobiliar și în această calitate este supusă la plata TVA-ului în sensul articolului 4 alineatul (1) din A șasea directivă.

14. Acestei societăți i-a fost adresată o decizie de rectificare a TVA-ului aferent perioadei cuprinse între 1 ianuarie 2000 și 31 decembrie 2000. În urma contestației depuse, cuantumul rectificării respective a fost menținut prin decizia adoptată de inspectorul fiscal. Rechtbank te 's-Gravenhage (Tribunalul de Primă Instanță de la Haga) a respins acțiunea formulată împotriva deciziei menționate. Pactor Vastgoed a formulat apel împotriva acestei hotărâri în fața Gerechtshof te 's-Gravenhage (Curtea de Apel de la Haga). Gerechtshof te 's-Gravenhage a anulat hotărârea pronunțată de Rechtbank te 's-Gravenhage, a admis acțiunea formulată în fața acestuia din urmă împotriva deciziei adoptate de inspector și a anulat această decizie, precum și decizia de rectificare. Ulterior, Staatssecretaris a declarat recurs la instanța de trimitere împotriva hotărârii pronunțate de Gerechtshof te 's-Gravenhage.

15. Din dosarul depus la Curte rezultă că la originea prezentei trimiteri preliminare se află trei tranzacții.

16. Mai întâi, o primă tranzacție: cu câțiva ani înainte de anul 2000, un bun imobil este vândut de un proprietar (denumit în continuare „persoana impozabilă 1”) unei alte persoane impozabile (denumită în continuare „furnizorul” sau „persoana impozabilă 2”). Întrucât părțile optaseră pentru impozitare, persoana impozabilă 2 a efectuat deducerea TVA-ului care îi fusese facturat.

17. În continuare, o a doua tranzacție: la 5 ianuarie 2000, persoana impozabilă 2 livrează același bun imobil societății Pactor Vastgoed (denumită în continuare „persoana impozabilă 3”), care, de comun acord cu furnizorul, a optat de asemenea pentru impozitarea acestei livrări. Astfel cum impune articolul 11 alineatul 1 litera a) punctul 2 din lege, Pactor Vastgoed a declarat cu această ocazie că va utiliza acest bun imobil pentru a efectua operațiuni care dau un drept total sau cvasitotal la deducere, restricție cunoscută drept „criteriul celor 90 %”. Cu toate acestea, începând din luna aprilie 2000, Pactor Vastgoed a închiriat bunul menționat cu scutire de TVA.

18. În sfârșit, o a treia tranzacție: la începutul lunii iulie 2000, Pactor Vastgoed vinde același bun unui terț, de asemenea cu scutire de TVA.

19. În consecință, inspectorul fiscal a considerat că Pactor Vastgoed nu respectase condiția privind opțiunea, care impunea ca bunul imobil să fie utilizat pentru operațiuni impozabile. Prin urmare, livrarea către Pactor Vastgoed ar fi trebuit să fie scutită de TVA⁶.

20. De asemenea, potrivit inspectorului, trebuia să se aplice articolul 12 bis din lege. În temeiul acestui articol, inspectorul a impus rectificarea persoanei impozabile 3, calculând suma rectificată pe baza cuantumului TVA-ului pentru care persoana impozabilă 2 beneficiase anterior de deducere în momentul achiziției imobilului de la persoana impozabilă 1, cuantum care, provenind dintr-o livrare care ar fi trebuit scutită, trebuia regularizat⁷.

6 — Având în vedere dispoziția cuprinsă la articolul 6 alineatul 4 din Decretul de aplicare a Legii privind impozitul pe cifra de afaceri din 1968 (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, denumit în continuare „decretul de aplicare”).

7 — În temeiul dispozițiilor articolului 15 alineatul 6 din lege coroborate cu cele ale articolelor 13 și 13 bis din decretul de aplicare (denumit în continuare și „TVA-ul regularizat”).

21. În ceea ce privește tranzacția dintre persoana impozabilă 2 și persoana impozabilă 3, inspectorul fiscal a considerat, cu efect retroactiv de la 5 ianuarie 2000, că bunul imobil fusese livrat societății Pactor Vastgoed cu scutire de TVA și că, în consecință, atât taxa aplicată acestei livrări, cât și deducerea trebuiau să fie anulate, fapt care, potrivit guvernului olandez, nu a avut nicio consecință materială pentru Pactor Vastgoed. Astfel, persoana impozabilă 3 trebuia să anuleze atât TVA-ul plătit fără să fi fost datorat, cât și deducerea efectuată în mod nejustificat.

22. În plus, TVA-ul dedus anterior de persoana impozabilă 2 trebuia de asemenea regularizat pentru restul anilor de folosire scutită de taxă. Astfel, la data livrării către persoana impozabilă 3 se prezuma că bunul imobil va continua să facă obiectul unei utilizări supuse taxei, astfel încât TVA-ul dedus anterior putea fi menținut pentru perioada de regularizare rămasă.

23. Acest „TVA regularizat”, în cuantum de nu mai puțin de 259 820 de euro, a făcut obiectul rectificării impuse Pactor Vastgoed de către inspectorul fiscal.

24. Astfel cum s-a arătat la punctul 14 din prezentele concluzii, Gerechtshof te ‘s-Gravenhage a anulat hotărârea Rechtbank te ‘s-Gravenhage prin care se confirmase decizia inspectorului fiscal. În cadrul recursului declarat de Staatssecretaris împotriva hotărârii Gerechtshof în fața instanței de trimitere, Pactor Vastgoed a susținut că „TVA-ul regularizat” nu ar fi trebuit perceput de la aceasta, ci de la furnizor. Articolul 12 bis din lege, pe care se întemeiază perceperea TVA-ului regularizat de la Pactor Vastgoed, ar fi contrar celei de A șasea directive.

25. Dimpotrivă, Staatssecretaris a susținut că Gerechtshof te ‘s-Gravenhage a săvârșit o eroare de drept atunci când a statuat că articolul 12 bis din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri nu putea constitui un temei pentru a impune cumpărătorului unui bun imobil (persoana impozabilă 3) rectificarea unei sume reprezentând TVA pentru care furnizorul (persoana impozabilă 2) beneficiase de o deducere, ca urmare a unei achiziții anterioare de la persoana impozabilă 1.

26. În acest context, Hoge Raad der Nederlanden a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„A șasea directivă permite ca, în cazul în care deducerea inițială a taxei pe valoarea adăugată efectuată în conformitate cu articolul 20 din această directivă este regularizată în sensul că cuantumul deducerii trebuie restituit în totalitate sau parțial, acest cuantum să fie perceput de la o altă persoană decât persoana impozabilă care a efectuat anterior deducerea, în special [...] de la cel căruia persoana impozabilă i-a livrat un bun?”

27. Pactor Vastgoed, guvernele olandez, irlandez și finlandez, precum și Comisia au depus observații scrise. În cadrul ședinței, care a avut loc la 18 aprilie 2013, toate aceste părți au formulat observații orale, cu excepția guvernului finlandez.

III – Analiza

A – Îndoielile privind interpretarea articolului 12 bis din lege

28. Înainte de a prezenta argumentele părților, este important să se sublinieze, astfel cum reiese din decizia de trimitere, că în Țările de Jos se exprimă îndoieli cu privire la problema dacă articolul 12 bis din lege poate sau nu poate constitui un temei pentru a impune cumpărătorului unui bun imobil rectificarea unei sume reprezentând TVA pentru care furnizorul său a beneficiat de o deducere, sumă care ar trebui să fie regularizată.

29. Atât pentru avocatul general în procedura principală, cât și pentru instanța de trimitere însăși, obiectivul articolului 12 bis din lege nu este stabilit în mod clar în textul acestei dispoziții⁸. Comisia merge și mai departe, afirmând deschis că nu înțelege sensul dispoziției în cauză.

30. Astfel, în cuprinsul articolului 12 bis din lege, termenii „impozitul dedus [...]”^[9] în legătură cu această livrare de către cel care a efectuat livrarea” se referă la livrarea efectuată de persoana impozabilă 1 (vânzătorul) către persoana impozabilă 2 (furnizorul).

31. În consecință, potrivit modului de redactare a legii înseși, „rectificarea impusă persoanei căreia i-a fost livrat bunul” privește în mod necesar persoana impozabilă 2.

32. Rezultă că livrarea în cauză nu poate fi din principiu cea efectuată de persoana impozabilă 2 către persoana impozabilă 3, întrucât persoana impozabilă 2 nu are nimic de dedus în raport cu această livrare.

33. În consecință, pentru a se ajunge la impozitarea persoanei impozabile 3, textul articolului 12 bis din lege trebuie interpretat în sens foarte larg, astfel cum procedează guvernul olandez¹⁰.

34. Potrivit instanței de trimitere¹¹, textul articolului 12 bis din lege ar putea permite astfel o marjă de manevră suficientă pentru ca, în conformitate cu obiectivul acestei dispoziții, termenii „impozitul dedus [...] în legătură cu această livrare de către cel care a efectuat livrarea” să se refere la o sumă reprezentând TVA-ul care a fost dedus anterior de persoana impozabilă care a efectuat livrarea ulterioară, sumă care trebuie să fie regularizată, întrucât, considerată *a posteriori*, această livrare era în realitate scutită de TVA, ca urmare a faptului că ulterior s-a dovedit că nu a fost respectată condiția impusă de lege¹². Așadar, livrarea efectuată de persoana impozabilă 2 către persoana impozabilă 3 în prezenta cauză ar fi cea care – întrucât atât vânzătorul, cât și cumpărătorul au optat pentru o livrare supusă TVA-ului – a făcut ca întreprinzătorul care a efectuat livrarea să beneficieze de o deducere prea mare a TVA-ului (chiar dacă aceasta rezulta din faptul că întreprinzătorul în cauză optase, împreună cu furnizorul său, pentru aplicarea TVA-ului unei livrări anterioare).

35. În mod evident, revine instanței de trimitere, singura în măsură să interpreteze dreptul național, sarcina de a interpreta articolul 12 bis din lege (ținând seama de elementele furnizate de Curte în prezenta cauză).

36. În orice caz, vom analiza întrebarea adresată de instanța de trimitere presupunând că articolul 12 bis din lege permite interpretarea dată de fiscul olandez.

8 — Astfel cum arată avocatul general în procedura principală, se pare că doctrina este de asemenea împărțită în ceea ce privește articolul 12 bis din lege. A se vedea de exemplu van den Elsen, *Beëindiging BTW-verhuurconstructies*, BTW-bulletin, 1995, nr. 2 și 3, Mobach, O. L., *Omzetbelasting – Fiscale commentaar*, Kluwer, 2003, p. 447 și urm., van Hilten, M. E., și van Kesteren, H. W. M., *Omzetbelasting – Fed Fiscale Studieserie*, Deventer: Fed 2007, nr. 6, p. 270 și 271, Ettema, C. M., ș. a., *Wegwijs in de BTW*, Haga, 2008, Vetter, J. J., ș. a., *Invordering van belastingen – Fed Fiscale Studieserie* nr. 2, Deventer: Kluwer, 2005, p. 77-78, Vervaet, F. L. J., și van Lynden, A. J. H., *Het wetsvoorstel ter bestrijding van BTW-constructies*, nr. 11, BtwBrief 1995; Bijl, D. B., *Onroerend goed; omzetbelasting en overdrachtsbelasting*, Kluwer, 1998, p. 66, Nieuwenhuizen, W. A. P., *Een huurovereenkomst*, Btw-bulletin, 1999, fascicula 7/8, nr. 67, Beelen, S. T. M., ș. a., *Cursus belastingrecht (omzetbelasting)*, nota 2.4.1.A.f și 2.4.1.F, Oostenrijk, A. J., și Van Dijk, L. A., *Onroerend goed en reparatiewetgeving Vermeend, Nieuw regime voor de heffing van BTW en overdrachtsbelasting* (Arthur Andersen, 1996), p. 47, van den Elsen, E. H., *Onroerende zaken: BTW-constructies en economische eigendom*, Vermande, 1995, p. 12, și *Wet omzetbelasting 1968, Fiscale Encyclopedie De Vakstudie*, articolul 12 bis, suplimentul 587, aprilie 2010.

9 — În temeiul articolului 15 din lege.

10 — A se vedea punctul 47 *in fine* din observațiile sale scrise.

11 — A se vedea punctul 3.3.4 din decizia de trimitere.

12 — Și anume aceea ca bunul imobil să fie total sau cvasitotal utilizat în scopuri pentru care există un drept la deducere.

B – Rezumatul argumentelor părților

37. Pactor Vastgoed susține că A șasea directivă nu permite statelor membre, cu sau fără autorizarea Consiliului, să instituie într-o cauză precum cea principală obligația plății TVA-ului regularizat în sarcina unei alte persoane decât furnizorul (persoana impozabilă 2). Potrivit acesteia, dispoziția de la articolul 12 bis din lege este, cu privire la acest aspect, contrară celei de A șasea directive.

38. Guvernul olandez consideră, dimpotrivă, că dispozițiile celei de A șasea directive nu împiedică statele membre, într-un context precum cel în discuție în litigiul principal, să perceapă TVA-ul regularizat de la cumpărătorul unui bun imobil.

39. Irlanda și guvernul finlandez susțin, în esență, aceeași teză ca guvernul olandez. În special, acestea consideră că din cuprinsul articolului 20 din A șasea directivă, precum și din contextul și din economia acestei directive rezultă că statele membre dispun de o putere de apreciere care le permite să stabilească condițiile în care regularizarea unei deduceri poate fi impusă unei alte persoane decât persoana impozabilă care a efectuat inițial această deducere. Potrivit Irlandei, o interpretare contrară ar fi incompatibilă cu sistemul TVA-ului stabilit de A șasea directivă, precum și cu principiile securității juridice și al neutralității fiscale. În plus, aceasta ar avea drept consecință reducerea eficienței mecanismului de recuperare a veniturilor fiscale.

40. În sfârșit, la fel ca Pactor Vastgoed, Comisia susține o teză contrară celei susținute de guvernele olandez și finlandez, precum și de Irlanda, și consideră, în esență, că trebuie să se răspundă negativ la întrebarea preliminară.

C – Aprecieri

1. Observații introductive

41. Prin întrebarea adresată, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă A șasea directivă trebuie interpretată în sensul că permite ca o deducere efectuată cu ocazia livrării unui bun imobil de către o primă persoană impozabilă unei a doua persoane impozabile să fie regularizată prin recuperarea sa de la o a treia persoană impozabilă (în cauza principală Pactor Vastgoed), alta decât cea care a operat deducerea în trecut.

42. Regatul Țărilor de Jos a făcut uz de posibilitatea prevăzută la articolul 13 secțiunea C litera (b) din A șasea directivă, care permite statelor membre să acorde persoanelor lor impozabile dreptul de a opta pentru impozitarea anumitor tranzacții care, în temeiul normei generale prevăzute la articolul 13 secțiunea B litera (g) din această directivă, sunt scutite de TVA¹³. Printre aceste tranzacții se numără livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, alta decât livrarea înaintea primei ocupări.

43. Trebuie observat că articolul 13 secțiunea C ultimul alineat din A șasea directivă mai prevede că „[s]tatele membre pot limita sfera de aplicare a acestui drept de opțiune și stabilesc normele de exercitare a acestuia”.

44. Începând cu 31 martie 1995, ora 18.00, legiuitorul olandez a limitat posibilitatea de a opta pentru o impozitare a livrării la vânzările de bunuri imobile către persoane care utilizează imobilele respective în scopuri pentru care există un drept la deducere totală sau cvasitotală¹⁴.

13 — A se vedea articolul 11 alineatul 1 teza introductivă și litera a) teza introductivă și punctul 2 din lege.

14 — Legea din 18 decembrie 1995 (Stb. 1995, p. 659) de modificare a Legii (privind impozitul pe cifra de afaceri din 1968), a Legii privind taxele aferente actelor juridice și a altor legi fiscale privind combaterea construcțiilor juridice care conduc la evaziune fiscală în legătură cu bunurile imobile, denumită de asemenea „Legea pentru combaterea evaziunii fiscale în legătură cu bunurile imobile”.

45. Astfel cum indică instanța de trimitere, se poate întâmpla ca, deși întreprinzătorii interesați (cel care efectuează livrarea și cel căruia îi este livrat bunul) au avut inițial în vedere o destinație clară a bunului, pe baza căreia este permis să se opteze pentru impozitarea livrării, întreprinzătorul căruia i-a fost livrat bunul imobil să îi dea ulterior o destinație care nu permitea să se opteze pentru impozitarea livrării. Dispozițiile legale se întemeiază pe principiul că, în acest caz, livrarea ar fi trebuit să fie scutită de TVA și că, în consecință, TVA-ul dedus în trecut de furnizor trebuie să fie regularizat.

46. Cu privire la aceste situații, articolul 12 bis din lege prevede că, „[î]n cazul în care se face uz în mod neîntemeiat de excepția prevăzută la articolul 11 alineatul 1 litera a) [punctul 2], întrucât persoana căreia i-a fost livrat bunul imobil nu îl folosește în scopuri care dau dreptul la deducerea totală sau cvasitotală a impozitului, în conformitate cu articolul 15, impozitul dedus în legătură cu această livrare de către cel care a efectuat livrarea în conformitate cu articolul 15 va fi recuperat ulterior de la persoana *căreia i-a fost livrat bunul*” (sublinierea noastră).

2. Articolul 12 bis din lege și A șasea directivă

47. Trebuie arătat că A șasea directivă nu conține indicații exprese cu privire la persoana impozabilă obligată la plata TVA-ului în contextul regularizării unei deduceri.

48. Nici Directiva 2006/112/CE¹⁵, care între timp a abrogat și a înlocuit A șasea directivă, nu oferă mai multe indicații în acest sens.

49. Prin urmare, astfel cum a amintit Curtea în mai multe rânduri, „regimul de deduceri instituit prin directivă vizează eliberarea integrală a întreprinzătorului de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Astfel, sistemul comun de TVA urmărește să garanteze perfectă neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca, în principiu, activitățile menționate să fie ele însele supuse TVA-ului”¹⁶.

50. În consecință, în cazul în care bunuri sau servicii achiziționate de o persoană impozabilă sunt utilizate în scopul desfășurării unor operațiuni scutite sau care nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului, nu va fi percepută nicio taxă în aval și nu va fi dedusă nicio taxă în amonte¹⁷.

51. Pe de altă parte, Curtea a observat deja că „mecanismul de regularizare prevăzut [...] [î]n directivă face parte integrantă din regimul de deducere a TVA-ului pe care aceasta îl instituie. Este important să se sublinieze în această privință că regulile prevăzute de directivă în materia regularizării urmăresc să crească precizia deducerilor pentru a se asigura neutralitatea TVA-ului, astfel încât operați[un]ile efectuate la un stadiu anterior să continue să dea naștere dreptului la deducere numai în măsura în care servesc la furnizarea unor prestații supuse unei astfel de taxe. Prin regulile menționate, directiva are astfel ca obiectiv să stabilească un raport strâns și direct între dreptul la deducerea TVA-ului achitat în amonte și utilizarea bunurilor sau a serviciilor respective în vederea unor operațiuni impozitate în aval”¹⁸.

15 — Directiva Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

16 — A se vedea în special Hotărârea din 22 martie 2012, Klub (C-153/11, punctul 35 și jurisprudența citată).

17 — A se vedea Hotărârea din 30 martie 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Rec., p. I-3039, punctul 24), și Hotărârea Klub, citată anterior, punctul 28.

18 — A se vedea Hotărârea din 18 octombrie 2012, TETS Haskovo (C-234/11, punctele 30 și 31), care se referă la Hotărârea din 15 decembrie 2005, Centralan Property (C-63/04, Rec., p. I-11087, punctul 57). A se vedea de asemenea Hotărârea Uudenkaupungin kaupunki, citată anterior (punctul 26), și Hotărârea din 29 noiembrie 2012, Gran Via Moinești (C-257/11, punctul 38 și jurisprudența citată).

52. Întrucât răspunsul la întrebarea menționată era important pentru analiza cauzei și având în vedere că acesta nu reieșea în mod clar din decizia de trimitere, Curtea a întrebat guvernul olandez și Comisia dacă, în fapt, deducerea care trebuia să fie regularizată în cauza principală era într-adevăr cea efectuată de persoana impozabilă 2 (furnizorul) în urma cumpărării de la persoana impozabilă 1 (vânzătorul).

53. Pe baza răspunsurilor oferite de fiecare dintre aceste părți, este clar că persoana impozabilă 3 (Pactor Vastgoed) ar fi în mod efectiv considerată obligată la plata TVA-ului dedus de o altă persoană impozabilă în amonte în lanțul vânzărilor, cu ocazia unei tranzacții față de care persoana impozabilă 3 este complet străină.

54. După cum am arătat la punctele 33 și 34 din prezentele concluzii, această interpretare ar putea fi compatibilă atât cu modul de redactare a articolului 12 bis din lege, cât și cu descrierea faptelor realizată de instanța de trimitere.

55. Astfel, în decizia de trimitere se precizează că „[i]nspectorul a efectuat calculul sumei rectificate pe baza cuantumului [TVA-ului] pentru care furnizorul beneficiase de deducere [...] la momentul achiziției imobilului, sumă care – provenind dintr-o vânzare scutită de impozit efectuată de furnizor – trebuia regularizată conform articolului 15 alineatul 6 din lege coroborat cu articolele 13 și 13 bis din decretul de aplicare ([...] «TVA-ul regularizat»)».

56. De altfel, guvernul olandez pare să confirme interpretarea noastră de mai sus¹⁹.

57. În astfel de împrejurări, considerăm (asemenea Comisiei) că într-o situație ca aceasta fie nu este necesară o regularizare, fie această regularizare este în totalitate imputabilă persoanei impozabile 2. Astfel, în măsura în care Pactor Vastgoed este total străină de prima tranzacție imobiliară, prin care persoana impozabilă 2 a achiziționat bunul imobil în discuție în litigiul principal, împrejurarea că, la data tranzacției ulterioare privind același bun, în speță cea intervenită între persoana impozabilă 2 și persoana impozabilă 3 (Pactor Vastgoed), aceasta din urmă nu îndeplinește condițiile care să îi permită să opteze pentru impozitarea celei de a doua tranzacții nu poate avea consecințe asupra TVA-ului aferent primei tranzacții.

58. Rămâne de văzut dacă A șasea directivă permite unei dispoziții de drept național precum articolul 12 bis din lege să modifice acest răspuns de principiu.

a) Argumentul principal al guvernului olandez

59. Potrivit guvernului olandez, rezultă din articolul 13 secțiunea B teza introductivă: „în anumite condiții pe care acestea le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a scutirilor de mai jos și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz”, coroborat cu articolul 13 secțiunea C ultima teză: „[s]tatele membre pot limita sfera de aplicare a acestui drept de opțiune și stabilesc normele de exercitare a acestuia”, cu articolul 20 alineatul (1): „în conformitate cu procedurile stabilite de statele membre” și alineatul (4): „adopta orice măsuri adecvate pentru a se asigura că rectificarea nu implică niciun avantaj nejustificat”, precum și cu articolul 21 alineatul (1) litera (a): „[s]tatele membre pot să prevadă, de asemenea, ca persoana impozabilă să răspundă solidar pentru plata taxei” din A șasea directivă că statele membre dispun de o majă de apreciere suficientă pentru a adopta o normă privind regularizarea deducerilor precum cea în discuție în litigiul principal²⁰.

19 — A se vedea printre altele punctele 34 și 47 din observațiile guvernului olandez.

20 — Și anume o normă care instituie în sarcina cumpărătorului unui bun imobil (persoana impozabilă 3) obligația regularizării unei deduceri, chiar dacă această deducere a fost efectuată inițial de furnizorul bunului în cauză (persoana impozabilă 2), în cadrul precedentei tranzacții imobiliare privind bunul menționat încheiate cu o altă persoană impozabilă (persoana impozabilă 1).

i) Cu privire la articolul 20 din A șasea directivă

60. În această privință, mai întâi, nu putem fi de acord cu una dintre tezele alternative evocate de instanța de trimitere, potrivit căreia – având în vedere faptul că A șasea directivă nu conține nicio dispoziție expresă privind persoana obligată la plata TVA-ului regularizat – ar reveni în întregime statelor membre sarcina de a stabili de la cine poate fi perceput TVA-ul regularizat.

61. Dimpotrivă, nu numai că A șasea directivă nu permite în mod expres – fapt care ar fi posibil în temeiul articolului 12 bis din lege – să se perceapă de la o altă persoană impozabilă TVA-ul datorat în urma regularizării, dar mai mult decât atât, trebuie să se deducă din dispozițiile articolului 17 alineatul (2) coroborate cu cele ale articolului 22 alineatul (4) al doilea paragraf și cu cele ale articolului 20 din A șasea directivă că, în împrejurări care determină regularizarea unei deduceri de care a beneficiat o persoană impozabilă, această regularizare se percepe în principiu de la aceasta din urmă.

62. În plus, Propunerea privind A șasea directivă²¹ stipula în mod expres că persoana care efectuează deducerea trebuia să plătească regularizarea. Textul introductiv al articolului 20, intitulat „Regularizarea deducerilor”, din propunere prevede că: „[p]ersoana impozabilă efectuează regularizarea deducerii operate inițial”, fapt confirmat de versiunea în limba engleză a propunerii, care are următorul cuprins: „[t]he taxable person shall adjust the initial deduction”.

63. Însuși textul articolului 20, astfel cum a fost adoptat, sugerează aceeași poziție prin precizarea că „deducerea inițială este regularizată [...] atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă”. Este normal ca, în principiu, eroarea să fie corectată de cel care a săvârșit-o.

64. În sfârșit, posibilitatea ca statele membre să stabilească de la cine poate fi perceput TVA-ul regularizat ar depăși cu mult noțiunea „proceduri” utilizată la articolului 20 alineatul (1) din A șasea directivă²². Vom reveni la acest aspect la punctele 70 și 71 din prezentele concluzii.

ii) Cu privire la articolul 21 din A șasea directivă

65. În același mod în care TVA-ul este datorat de persoana impozabilă care efectuează o operațiune impozabilă și în care dreptul la deducerea TVA-ului este exercitat de persoana impozabilă care utilizează bunurile în cauză pentru realizarea operațiunilor sale impozabile, reiese din cuprinsul articolului 21 din A șasea directivă că o taxă regularizată trebuie, în principiu, să fie recuperată de la persoana impozabilă care a efectuat inițial deducerea acestei taxe, în speță, în dosarul în cauză, furnizorul (sau persoana impozabilă 2).

66. Astfel, acest articol 21, intitulat „Persoane plătitoare de impozit către Trezorerie”, prevede în mod exhaustiv cazurile în care o altă persoană decât persoana impozabilă care a efectuat prestația poate fi obligată la plata taxei.

67. Articolul 21 alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă consacră principiul potrivit căruia persoana impozabilă obligată la plata TVA-ului aferent unei operațiuni impozabile este cea care efectuează operațiunea respectivă. Prin urmare, în ceea ce privește prezenta cauză, aceasta ar fi persoana impozabilă 2 (furnizorul).

21 — Propunere privind A șasea directivă a Consiliului privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, prezentată de Comisie în fața Consiliului [COM(73) 950 final].

22 — Potrivit căruia „[d]educerea inițială este regularizată în conformitate cu procedurile stabilite de statele membre”.

68. În schimb, restul articolului 21 menționat cuprinde o listă exhaustivă a cazurilor și a împrejurărilor în care persoana obligată la plata TVA-ului este alta decât persoana impozabilă care efectuează operațiunea. Situația în discuție în litigiul principal nu corespunde niciunuia dintre aceste cazuri și niciuneia dintre aceste împrejurări.

69. Singura marjă de manevră acordată statelor membre este să prevadă că o altă persoană decât persoana impozabilă este obligată în solidar la plata taxei. Or, articolul 12 bis din lege nu impune o obligație solidară, ci o obligație fiscală total independentă în sarcina cumpărătorului.

iii) Cu privire la noțiunea „proceduri” utilizată la articolele 13 și 20 din A șasea directivă

70. Considerăm (asemenea Comisiei) că A șasea directivă și în special articolul 13 secțiunea C și articolul 20 alineatul (1) din aceasta nu permite statelor membre să perceapă cuantumul unei regularizări a TVA-ului aferent unei prime tranzacții între o primă persoană impozabilă și o a doua persoană impozabilă unei a treia persoane impozabile care nu are nicio legătură cu tranzacția. O astfel de dispoziție ar depăși marja de manevră acordată statelor membre.

71. Astfel, desemnarea persoanei obligate la plata TVA-ului nu constituie o simplă „normă de exercitare a dreptului de opțiune” sau de regularizare a acestuia, ci atinge însăși esența sistemului de TVA, motiv pentru care dispozițiile privind autolichidarea de către cumpărător trebuie fie să se regăsească în A șasea directivă (în prezent Directiva TVA²³) – cum sunt, de exemplu, articolele 194-199 din Directiva TVA –, fie să facă obiectul dispozițiilor derogatorii întemeiate pe articolul 27 din A șasea directivă (în prezent articolul 395 din Directiva TVA). Vom reveni la acest aspect la punctul 103 din prezentele concluzii.

b) Alte argumente invocate de părți

i) Primul argument

72. Irlanda susține că procedura principală oferă un exemplu de motiv pentru care un stat membru trebuie să poată impune o regularizare unei alte persoane decât persoana impozabilă care a aplicat deducerea. Potrivit acesteia, este potrivit și proporțional ca persoana care în același timp stabilește și cunoaște activitățile impozabile pentru care ar fi trebuit să fie utilizat bunul imobil și pe cele pentru care a fost utilizat în realitate să fie obligată să suporte regularizarea deducerilor. Necesitatea acestei regularizări rezultă dintr-o încălcare a legii fiscale de către cumpărător, iar nu de către furnizorul inițial. Dacă această încălcare a legii ar consta în declarații false ale cumpărătorului, regularizările s-ar justifica pentru același motiv ca rambursarea retroactivă²⁴.

73. Presupunând chiar că acest sistem, astfel justificat, poate fi pus în aplicare fără a se recurge la articolul 27 din A șasea directivă (în opinia noastră, nu poate), nu împărtășim raționamentul Irlandei.

74. Pe de o parte, astfel cum Pactor Vastgoed a subliniat în mod corect, dacă este obligată la plata TVA-ului datorat ca urmare a regularizării o altă persoană decât cea care a efectuat deducerea, această altă persoană (în speță, cumpărătorul) nu dispune în mod normal de datele care determină amploarea regularizării (precum cuantumul pe care l-a dedus vânzătorul în momentul achiziționării

23 — A se vedea nota de subsol 15 din prezentele concluzii.

24 — Irlanda se referă la Hotărârea din 15 ianuarie 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Rec., p. I-1, punctul 21), care face trimitere la Hotărârea din 29 februarie 1996, INZO (C-110/94, Rec., p. I-857).

bunului de capital, durata perioadei de regularizare rămase și celelalte costuri eventuale pentru care vânzătorul a efectuat o deducere a TVA-ului). În principiu, această altă persoană nu este în măsură să controleze dacă eventuala rectificare este corectă și nu poate, *de facto*, să conteste suma care face obiectul regularizării.

75. Pe de altă parte, în prezenta cauză, persoana impozabilă 2 a vândut cunoscând riscul, cumpărătorul putând, de altfel, să fie de bună-credință sau să nu fi săvârșit nicio eroare sau neglijență, deși, de exemplu, pentru motive economice, a trebuit să schimbe destinația bunului după cumpărare. Astfel, dacă ar fi știut că va utiliza bunul pentru activități neimpozabile, acesta nu ar fi optat cu siguranță pentru impozitarea tranzacției.

76. În același sens, guvernul olandez amintește că legislația fiscală națională impune cumpărătorului (persoana impozabilă 3) să declare în mod expres și în prealabil că va respecta criteriul celor 90 %. În lipsa acestei declarații exprese, dreptul de opțiune prevăzut la articolul 11 din lege nu poate fi utilizat. Prin urmare, declarația menționată ar implica o alegere conștientă a cumpărătorului. În consecință, acesta ar fi considerat ca fiind conștient de implicațiile în materie de TVA dacă bunul în cauză – în pofida declarației sale exprese – ar fi utilizat pentru activități scutite de TVA. Astfel, acesta ar trebui considerat ca fiind informat despre împrejurarea că, în calitate de cumpărător, va deveni persoană obligată la plata unui eventual TVA regularizat.

77. Subliniem că, deși este adevărat că cumpărătorul (persoana impozabilă 3) și-a asumat un angajament de a utiliza bunul imobil pentru operațiuni impozabile, persoana impozabilă 2 și-a luat de asemenea acest angajament atunci când a achiziționat bunul imobil de la persoana impozabilă 1. În consecință, aceasta știa că prin revânzarea bunului imobil către persoana impozabilă 3 s-ar putea găsi în situația de a nu respecta angajamentul pe care și-l asumase față de persoana impozabilă 1.

78. Atunci când guvernul olandez²⁵ vorbește despre o „alegere conștientă a cumpărătorului”, acest lucru este valabil atât pentru persoana impozabilă 2, cât și pentru Pactor Vastgoed.

79. În plus, subliniem faptul că obiectivul sistemului de TVA nu este de a pedepsi o persoană care a săvârșit o eroare, ci de a asigura neutralitatea TVA-ului.

80. Or, potrivit tezei guvernului olandez, nu este inimaginabil ca Pactor Vastgoed să plătească TVA pentru o operațiune scutită. Astfel, aceasta a plătit persoanei impozabile 2 TVA-ul pe care l-a dedus, cele două operații compensându-se în ceea ce o privește, dar va trebui să plătească deducerea efectuată de persoana impozabilă 2. În schimb, aceasta din urmă va păstra o deducere care, în opinia guvernului olandez, trebuie să fie regularizată.

81. În orice caz, astfel cum a arătat Comisia în mod întemeiat, singurele împrejurări care ar putea justifica o regularizare a TVA-ului dedus de persoana impozabilă 2 (furnizorul) sunt fie aceea că furnizorul însuși, în calitate de cumpărător în cadrul primei tranzacții imobiliare (și anume cea cu persoana impozabilă 1), nu îndeplinește ulterior condițiile care i-au permis să opteze pentru impozitarea tranzacției în cauză, fie aceea că furnizorul vinde imobilul respectiv societății Pactor Vastgoed în perioada de regularizare²⁶ și că bunul nu mai este destinat unor operațiuni impozabile înainte de sfârșitul acestei perioade. Or, în cele două situații, regularizarea unei deduceri efectuate de furnizor în raport cu tranzacția menționată nu poate fi în niciun caz impusă persoanei impozabile 3 (Pactor Vastgoed), întrucât aceasta din urmă nu poate fi considerată obligată la plata TVA-ului dedus de alte persoane impozabile în cadrul unei tranzacții față de care este *în totalitate străină*.

25 — La punctul 13 din răspunsul său la întrebările scrise ale Curții.

26 — Astfel, în ceea ce privește acest al doilea caz, atunci când persoana impozabilă 2 vinde bunul persoanei impozabile 3, aceasta știe exact cât timp a utilizat bunul pentru activități impozabile și că TVA-ul va trebui să fie eventual regularizat.

ii) Al doilea argument

82. Potrivit guvernului olandez, articolul 12 bis din lege urmărește să împiedice cumpărătorul să beneficieze de avantaje nejustificate. În opinia sa, cumpărătorul ar putea, în pofida propriei declarații potrivit căreia va utiliza bunul imobil pentru activități impozabile, să folosească fără nicio piedică acest bun pentru activități scutite de TVA, achiziționând totodată bunul la un preț fără TVA și, în consecință, fără a suporta sarcina TVA-ului. Din această cauză, nu numai că vânzătorul ar suferi un prejudiciu echivalent cu quantumul TVA-ului regularizat, dar sistemul TVA-ului ar fi de asemenea, având în vedere posibilitatea de opțiune, pur și simplu pus în pericol. Scutirea prevăzută la articolul 13 secțiunea B alineatul (1) literele (g) și (h) din A șasea directivă ar fi astfel eludată.

83. În acest sens, este suficient să se arate că pentru cumpărător deducerea se compensează cu TVA-ul plătit. În consecință, nu vedem în ce mod persoana impozabilă 3 ar fi beneficiat de un „avantaj nejustificat”.

84. Pe de altă parte, situația „de nedreptate” pentru furnizorul care poate face obiectul unei regularizări deși a acționat încrezându-se în declarațiile cumpărătorului (persoana impozabilă 3), potrivit cărora bunul ar fi destinat unor operațiuni impozabile, decurge din faptul că legislația olandeză obligă cumpărătorul să afecteze bunul imobil unor operațiuni supuse TVA-ului.

85. Potrivit Comisiei, această condiție care obligă, pentru ca o tranzacție imobiliară să fie impozabilă, cumpărătorul unui imobil să utilizeze bunul respectiv în scopuri pentru care există un drept la deducere este o condiție inutilă, întrucât o persoană impozabilă nu ar avea niciun interes să opteze pentru impozitare dacă nu ar utiliza bunul imobil în cauză în asemenea scopuri.

86. Este adevărat că Curtea a statuat deja că, dacă este legitim ca măsurile adoptate de statele membre să urmărească să protejeze cât mai eficient posibil drepturile Trezoreriei publice, acestea nu trebuie să depășească ceea ce este necesar în acest scop²⁷.

87. Cu toate acestea, Comisia subliniază că eliminarea condiției menționate nu ar aduce prejudicii Trezoreriei olandeze. Ar fi suficient ca persoana impozabilă care efectuează livrarea (persoana impozabilă 2) să opteze pentru impozitare, lăsând potențialilor cumpărători alegerea de a nu încheia tranzacția dacă impozitarea nu le convine, ceea ce foarte probabil se va întâmpla dacă aceștia desfășoară activități fără drept de deducere, întrucât ar trebui să suporte sarcina finală a TVA-ului aferent vânzării bunului imobil. În practică, se poate presupune că, în stadiul actual al legislației olandeze, persoanele impozabile ale căror activități nu dau drept la deducere preferă să cumpere un bun imobil vechi, fie de la alte persoane impozabile scutite de la plata TVA-ului, fie de la persoane particulare, de asemenea scutite de la plata TVA-ului.

88. Am putea adăuga că dacă persoana impozabilă 3 modifică destinația bunului imobil (de exemplu pentru motive economice) după cumpărare, aceasta nu va putea deduce taxa pe care a plătit-o persoanei impozabile 2 și interesele Trezoreriei olandeze ar fi protejate. Astfel, persoana impozabilă 2 și-ar putea păstra deducerea, însă persoana impozabilă 3 nu ar mai putea deduce TVA-ul pe care l-a plătit ea însăși în autolichidare, ca urmare a derogării obținute de Regatul Țărilor de Jos, derogare devenită directivă pentru toată lumea.

27 — A se vedea printre altele Hotărârea din 11 mai 2006, Federation of Technological Industries și alții (C-384/04, Rec., p. I-4191, punctul 30), Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, Rep., p. I-771, punctul 20), precum și Hotărârea din 21 decembrie 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, Rep., p. I-14191, punctul 22).

89. Acestea fiind spuse, nimic nu se opune ca legislația olandeză să mențină condiția privind afectarea imobilului de către cumpărător unor activități impozabile în scopul exercitării dreptului de opțiune pentru impozitarea imobilelor. Astfel, considerăm că revine statelor membre obligația de a stabili normele de exercitare a dreptului de opțiune. Legiuitorul național este însă obligat să suporte toate consecințele alegerii sale, fără să poată impune cumpărătorului obligații care depășesc ceea ce este permis de reglementarea Uniunii în materie de TVA.

iii) Al treilea argument

90. Guvernul olandez consideră că persoana impozabilă 2 nu ar fi dedus TVA-ul „în mod eronat”, întrucât, la data la care a fost efectuată, deducerea inițială a TVA-ului fusese aplicată în mod corect.

91. În acest sens, este suficient să se observe că persoana impozabilă 2 a vândut bunul fără a respecta condițiile prevăzute în momentul cumpărării de la persoana impozabilă 1, și anume ca bunul să nu fie utilizat decât pentru operațiuni impozabile. Acest lucru determină de altfel regularizarea TVA-ului dedus de persoana impozabilă 2.

iv) Al patrulea argument

92. În răspunsul său la întrebările scrise ale Curții, guvernul olandez precizează că o situație în care TVA-ul este perceput de la o altă persoană impozabilă apare și în cazul aplicării articolului 5 alineatul (8) din A șasea directivă. Această dispoziție ar privi situația în care o întreprindere este transferată unei persoane impozabile. Într-un asemenea caz, persoana impozabilă ar fi succesoarea cedentului. În această situație, de asemenea, plata unui TVA regularizat ar putea fi impusă doar unei alte persoane decât cea care a beneficiat de deducere, fapt care ar justifica abordarea guvernului olandez.

93. În această privință este suficient să se arate că, deși articolul 5 alineatul (8) permite în mod expres perceperea TVA-ului regularizat de la o altă persoană impozabilă decât cea care a dedus TVA-ul, trebuie să se constate că articolele 20 și 21 din A șasea directivă nu prevăd nimic în acest sens în mod expres. Rezultă că acest argument nu poate repune în discuție analiza preconizată în prezentele concluzii.

v) Al cincilea argument

94. În sfârșit, Irlanda citează punctele 90 și 91 din Hotărârea Halifax și alții²⁸, potrivit cărora „[A șasea] directivă definește, la articolul 20, numai condițiile care trebuie îndeplinite pentru ca deducerea taxelor aferente intrărilor să poată fi regularizată la nivelul beneficiarului livrării de bunuri sau prestării de servicii [...]. În consecință, statele membre sunt, în principiu, cele care trebuie să determine condițiile în care TVA-ul poate fi recuperat *a posteriori* de Trezoreria publică, rămânând totuși în limitele care decurg din dreptul [Uniunii]”.

95. Considerăm că Hotărârea Halifax și alții, citată anterior, nu afectează analiza cuprinsă în prezentele concluzii.

96. Este suficient să se arate în această privință că punctul 90 din hotărârea menționată, citat de Irlanda, se rezumă la una și aceeași tranzacție.

28 — Hotărârea din 21 februarie 2006 (C-255/02, Rec., p. I-1609, punctele 90 și 91). A se vedea de asemenea Ordonanța din 3 martie 2004, Transport Service (C-395/02, Rec., p. I-1991, punctele 27 și 28).

3. Articolul 12 bis din lege și Decizia 88/498

97. Instanța de trimitere arată că posibilitatea de a percepe de la o altă persoană impozabilă TVA-ul datorat ca urmare a regularizării s-ar putea eventual baza pe o autorizație acordată în temeiul articolului 27 din A șasea directivă. Cu toate acestea, instanța menționată mai arată că, atunci când s-a avut în vedere introducerea articolului 12 bis din lege, Regatul Țărilor de Jos nici nu solicitase și nici nu obținuse vreo derogare în sensul articolului 27 din A șasea directivă.

98. Prin urmare, Comisia consideră că derogarea obținută ulterior de Regatul Țărilor de Jos sub forma Deciziei 88/498 era în vigoare la data faptelor.

99. În orice caz, suntem de părere că această derogare nu poate, în împrejurări precum cele din cauza principală, să justifice impozitarea persoanei impozabile 3.

100. În schimb, și acesta era singurul său scop, derogarea menționată a servit pentru a obliga la plata TVA-ului pe acela care îl va deduce, și anume persoana impozabilă 2 în cazul primei tranzacții și persoana impozabilă 3 în cazul celei de a doua tranzacții, lucru pe care, de altfel, se pare că acestea l-au făcut.

101. În plus, nu ar fi o oarecare contradicție să se aprecieze²⁹ că transferul TVA-ului regularizat către cumpărător este permis exclusiv pe baza celei de A șasea directive și să se fi solicitat o derogare prin intermediul articolului 27 din această directivă pentru a autoriza mecanismul prevăzut la articolul 12 bis din lege?

102. Cu toate acestea, guvernul olandez susține că, în orice caz, o normă precum articolul 12 bis din lege se înscrie în prelungirea autorizației acordate prin Decizia 88/498, adoptată în temeiul articolului 27 din A șasea directivă.

103. Un asemenea argument nu poate fi admis. Mai mult decât atât, considerăm (asemenea Comisiei) că, în măsura în care a fost necesar să se recurgă la o măsură derogatorie întemeiată pe articolul 27 din A șasea directivă pentru a autoriza Regatul Țărilor de Jos să instituie în sarcina cumpărătorului obligația plății TVA-ului aferent unei tranzacții imobiliare la care acesta a participat, recurgerea la aceeași procedură ar fi cu atât mai necesară în cazul unei măsuri, precum cea în discuție în litigiul principal, care nu doar urmărește să schimbe persoana obligată la plata TVA-ului, ci și desemnează în acest scop o persoană impozabilă străină de tranzacția în cauză.

104. În concluzie, considerăm că A șasea directivă nu permite ca, în cazul în care deducerea inițială a TVA-ului efectuată în conformitate cu articolul 20 din această directivă este regularizată în sensul că cuantumul deducerii trebuie restituit în totalitate sau parțial, acest cuantum să fie perceput de la o altă persoană decât persoana impozabilă care a efectuat anterior deducerea, în special de la cea căreia persoana impozabilă i-a livrat un bun și care este străin de tranzacția în cauză.

IV – Concluzie

105. Având în vedere toate considerațiile de mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară adresată de Hoge Raad der Nederlanden după cum urmează:

„A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare aplicabilă la momentul faptelor din litigiul principal nu permite ca, în cazul în care deducerea inițială a taxei pe valoarea adăugată efectuată în conformitate cu articolul 20 din

29 — La punctul 21 din răspunsul guvernului menționat la întrebările scrise ale Curții.

această directivă este regularizată în sensul că cuantumul deducerii trebuie restituit în totalitate sau parțial, acest quantum să fie perceput de la o altă persoană decât persoana impozabilă care a efectuat anterior deducerea, în special de la cea căreia persoana impozabilă i-a livrat un bun și care este străină de tranzacția în cauză.”