

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

10 octombrie 2013(*)

„Așa se prezintă TVA – Articolul 13 secțiunea C și articolul 20 – Livrarea unui bun imobil – Drept de opțiune pentru taxare – Drept de deducere – Regularizarea deducerilor – Recuperarea sumelor datorate ca urmare a regularizării unei deduceri a TVA-ului – Persoană impozabilă obligată la plata taxei – Altă persoană impozabilă decât cea care a efectuat inițial deducerea respectivă și strângere de operațiunea impozabilă care a generat această deducere”

În cauza C-622/11,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Hoge Raad der Nederlanden (Țările de Jos), prin decizia din 28 octombrie 2011, primită de Curte la 5 decembrie 2011, în procedura

Staatssecretaris van Financiën

împotriva

Pactor Vastgoed BV,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din doamna R. Silva de Lapuerta (raportor), președinte de cameră, și domnii J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.-C. Bonichot și A. Arabadjiev, judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: domnul M. Aleksejev, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 18 aprilie 2013,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Pactor Vastgoed BV, de M. van de Leur, belastingadviseur;
- pentru guvernul olandez, de J. Langer, de C. Wissels și de M. Bulterman, în calitate de agenți;
- pentru Irlanda, de E. Creedon, în calitate de agent, asistat de C. Toland, BL;
- pentru guvernul finlandez, de M. Pere, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de G. Wils și de L. Lozano Palacios, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 30 mai 2013,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 20 din 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 (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995 (JO L 102, p. 18, denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Staatssecretaris van Financiën (secretarul de stat pentru finanțe), pe de o parte, și Pactor Vastgoed BV (denumită în continuare „Pactor Vastgoed”), pe de altă parte, cu privire la o rectificare a impozitului pe cifra de afaceri (denumit în continuare „TVA”) la care a fost supusă această societate.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 4 alineatul (3) din A șasea directivă prevede:

„Statele membre pot considera, de asemenea, ca persoană impozabilă, orice persoană care efectuează, în mod ocazional, o operațiune legată de activitățile prevăzute la alineatul (2) și, în special, una dintre următoarele operațiuni:

(a) livrarea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri și a terenului pe care se află clădirea, înainte primei ocupări; statele membre pot stabili norme detaliate de aplicare a acestui criteriu în cazul transformărilor de clădiri și pot stabili definiția noțiunii «teren pe care se află o clădire».

Statele membre pot aplica alte criterii decât cel al primei ocupări, precum perioada scursă între data terminării construcției și data primei livrări sau perioada scursă între data primei ocupări și data următoarei livrări, cu condiția ca perioadele respective să nu depășească cinci ani și, respectiv, doi ani.

«Clădire» înseamnă orice structură fixată pe pământ sau în pământ.

[...]” [traducere neoficială]

4 Articolul 13 secțiunea B din această directivă are următorul cuprins:

„Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, 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:

[...]

(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);

(h) livrarea de terenuri pe care nu s-au ridicat construcții, alta decât livrarea de terenuri construite prevăzută la articolul 4 alineatul (3) litera (b).” [traducere neoficială]

5 Potrivit articolului 13 secțiunea C din directiva menționată:

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

[...]

(b) operațiunilor 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]

6 Articolul 17 alineatul (2) litera (a) din aceeași directivă, în versiunea rezultată din articolul 28f din aceasta, prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate pentru operațiunile sale 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 să fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează să fi prestate de o altă persoană impozabilă.” [traducere neoficială]

7 Articolul 20 din A șasea directivă prevede:

„(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 totale sau parțiale 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 totale sau parțiale neachitate sau în cazul furtului, statele membre pot solicita efectuarea regularizării.

[...]

(3) În cazul în care sunt livrate în perioada de regularizare, bunurile de capital sunt considerate ca și când au fost utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile până la expirarea perioadei de regularizare. Se presupune că această activitate economică este integral impozabilă dacă livrarea bunurilor menționate anterior este impozitată; dacă livrarea este scutită, se presupune că acestea sunt scutite. Rectificarea se efectuează numai o singură dată pentru întreaga perioadă de rectificare încă nederulată.

Totuși, în acest ultim caz, statele membre pot elimina rectificarea în măsura în care achizitorul este o persoană impozabilă care folosește bunurile de investiții 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 neoficial?]

8 Articolul 21 din A ?asea directiv?, intitulat „Persoanele obligate la plata TVA?ului c?tre autorit??ile fiscale”, prevede:

„[TVA?ul] este datorat de:

1. în cadrul sistemului intern:

(a) persoana impozabil? care efectueaz? o [...] opera?iune impozabil? [...] Statele membre pot s? prevad?, de asemenea, ca persoana impozabil? s? r?spund? solidar pentru plata taxei;

[...]” [traducere neoficial?]

9 Articolul 27 alineatul (1) din aceast? directiv? are urm?torul cuprins:

„Consiliul, hot?rând în unanimitate la propunerea Comisiei, poate autoriza orice stat membru s? introduc? m?suri speciale de derogare de la dispozi?iile prezentei directive, în scopul simplific?rii procedurii de colectare a taxei sau al prevenirii anumitor forme de evaziune fiscal? sau de fraud?. M?surile destinate simplific?rii procedurii de colectare a taxei nu pot influen?a, decât în mic? m?sur?, valoarea taxei datorate în stadiul consumului final.” [traducere neoficial?]

10 Articolul 1 din Decizia 88/498/CEE a Consiliului din 19 iulie 1988 de autorizare a Regatului ??rilor de Jos s? aplice o m?sur? de derogare de la articolul 21 alineatul (1) litera (a) din A ?asea directiv? 77/388 (JO L 269, p. 54), adoptat? în temeiul articolului 27 alineatul (1) din aceast? directiv?, prevede c?, în ceea ce prive?te opera?iunile prev?zute la articolul 13 sec?iunea B literele (g) ?i (h) din directiva men?ionat?, Regatul ??rilor de Jos este, prin derogare de la articolul 21 alineatul (1) litera (a) din aceea?i directiv?, autorizat s? aplice, în cadrul regimului de op?iune pentru taxare prev?zut la articolul 13 sec?iunea C litera (b) men?ionat, o dispozi?ie menit? s? instituie obliga?ia pl??ii TVA?ului în sarcina cump?r?torului.

11 Decizia 88/498 a fost abrogat? începând de la 1 ianuarie 2008 prin Directiva 2006/69/CE a Consiliului din 24 iulie 2006 de modificare a Directivei 77/388 în ceea ce prive?te anumite m?suri vizând simplificarea procedurilor de percepere a taxei pe valoarea ad?ugat? pentru a contribui la combaterea evaziunii ?i a fraudei fiscale ?i de abrogare a anumitor decizii care acord? derog?ri (JO L 221, p. 9, Edi?ie special?, 09/vol. 2, p. 247).

Dreptul olandez

12 Articolul 11 din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri (Wet op de omzetbelasting 1968) din 28 iunie 1968 (*Staatsblad* 1968, nr. 329), în versiunea aplicabil? în litigiul principal (denumit? în continuare „Legea din 1968”), prevede:

„1. În condi?ii care urmeaz? s? fie stabilite prin regulament, sunt scutite de impozit:

a) livrarea de bunuri imobile ?i de drepturi asupra acestor bunuri, cu excep?ia:

1) livr?rii unei cl?diri sau a unei p?r?i a unei cl?diri ?i a terenului pe care se afl? cl?direa, înaintea primei ocup?ri sau la maximum doi ani dup? prima ocupare, precum ?i a livr?rii unui teren constructibil;

2) livr?rii, alta decât livr?rile prev?zute la punctul 1), c?tre persoane care utilizeaz? bunul imobil pentru a beneficia de dreptul total sau cvasitotal la deducerea impozitului în temeiul articolului 15,

cu condiția ca operatorul care efectuează livrarea să fi destinatarii acesteia să fi adresat în comun o cerere în acest sens inspectorului și ca acesta să respecte, pe de altă parte, condițiile stabilite prin ordin ministerial;

[...]"

13 Articolul 12a din această 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 care 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 care i-a fost livrat bunul.”

14 Articolul 12 alineatul 5 din legea menționată prevede:

„În cazuri care trebuie definite printr-o măsură generală de administrare și în conformitate cu normele care trebuie stabilite prin această măsură sau în temeiul acesteia, impozitul este, în scopul de a garanta suplimentar recuperarea, perceput de la cel în favoarea căruia se efectuează livrarea sau se furnizează serviciul.”

15 Potrivit articolului 24b alineatul 1 litera a) din Decretul de aplicare a Legii privind impozitul pe cifra de afaceri din 1968 (Uit voeringsbesluit omzetbelasting 1968):

„1. Sunt desemnate drept cazuri precum cele prevăzute la articolul 12 alineatul 5 din [Legea din 1968] cazurile în care:

a) un bun imobil sau un drept asupra acestuia este livrat în temeiul articolului 11 alineatul 1 litera a) punctul 2 din [Legea din 1968].”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

16 La 5 ianuarie 2000, o întreprindere (denumită în continuare „furnizorul”) a livrat un bun imobil către Pactor Vastgoed, care, de comun acord cu furnizorul, a optat, în temeiul articolului 11 alineatul 1 litera a) punctul 2 din Legea din 1968, pentru taxarea acestei livrări.

17 Furnizorul menționat dobândise acest bun cu câțiva ani în urmă, optând de asemenea pentru taxarea acestei achiziții. Acesta a dedus atunci TVA-ul care îi fusese impus.

18 Începând din luna aprilie 2000, Pactor Vastgoed a închiriat bunul respectiv. Această operațiune a fost scutită de TVA.

19 Ulterior, Pactor Vastgoed a vândut același bun și l-a livrat la începutul lunii iulie 2000. Această livrare a fost scutită de TVA.

20 Considerând că livrarea efectuată către Pactor Vastgoed nu îndeplinea condițiile enumerate la articolul 11 alineatul 1 litera a) punctul 2 din Legea din 1968 și că, în consecință, această livrare ar fi trebuit să fie scutită de TVA, autoritățile fiscale olandeze i-au impus societății respective, în temeiul articolului 12a din această lege, o rectificare a TVA-ului pentru perioada 1 ianuarie-31 decembrie 2000, într-un quantum corespunzător sumei datorate ca urmare a regularizării deducerii TVA-ului efectuate de furnizor cu ocazia achiziționării de către acesta a bunului imobil livrat ulterior către Pactor Vastgoed.

21 Pactor Vastgoed a formulat o contestație împotriva respectivei rectificări.

22 Întrucât această contestație a fost respinsă, Pactor Vastgoed a formulat o acțiune împotriva deciziei de respingere în fața Rechtbank te 's-Gravenhage.

23 Ca urmare a respingerii acestei acțiuni, Pactor Vastgoed a formulat apel împotriva hotărârii pronunțate de Rechtbank te 's-Gravenhage în fața Gerechtshof te 's-Gravenhage, care a anulat hotărârea menționată, precum și rectificarea impusă respectivei societăți.

24 Staatssecretaris van Financiën a formulat recurs împotriva hotărârii pronunțate de Gerechtshof te 's-Gravenhage în fața instanței de trimitere.

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

„Așa cum directiva permite ca, în cazul în care deducerea TVA-ului efectuat inițial este regularizată în conformitate cu articolul 20 din această directivă, astfel încât quantumul 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 – astfel cum prevede articolul 12a din Legea [din 1968] – de la cea care persoana impozabilă i-a livrat un bun?”

Cu privire la întrebarea preliminară

26 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă Așa cum directiva trebuie interpretată în sensul că se opune recuperării sumelor datorate ca urmare a regularizării unei deduceri a TVA-ului de la o altă persoană impozabilă decât cea care a efectuat această deducere.

27 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că Regatul Țărilor de Jos, pe de o parte, a utilizat posibilitatea, prevăzută la articolul 13 secțiunea C primul paragraf litera (b) din Așa cum directiva, prin care se permite statelor membre să acorde persoanelor lor impozabile dreptul de a opta pentru taxarea operațiunilor vizate la articolul 13 secțiunea B litera (g) din această directivă și, pe de altă parte, a obținut, în temeiul articolului 27 din directiva menționată, o autorizație din partea Consiliului de a aplica, prin derogare de la articolul 21 alineatul (1) litera (a) din aceeași directivă, o dispoziție menită să instituie obligația plății TVA-ului în sarcina cumpărătorului în cadrul regimului de opțiune pentru taxare prevăzută la articolul 13 secțiunea C primul paragraf litera (b) menționat.

28 Acesta este contextul în care au fost impozitate livrările bunului imobil în discuție în litigiul principal și a fost achitat TVA-ul aferent acestor livrări de către furnizor și ulterior de către Pactor Vastgoed.

29 Litigiul principal are ca obiect aspectul dacă autoritățile fiscale olandeze pot impune ca sumele datorate în temeiul regularizării deducerii TVA-ului pe care a efectuat-o furnizorul cu ocazia achiziționării de către acesta a bunului imobil livrat ulterior către Pactor Vastgoed să fie solicitate de la aceasta din urmă.

30 În această privință, este necesar să se arate că Așa cum directiva nu conține nicio indicație expresă cu privire la persoana impozabilă obligată la plata creanțelor fiscale care rezultă din regularizarea unei deduceri a TVA-ului.

31 În aceste condiții, nu se poate deduce că statele membre sunt, în cadrul procedurilor pe care le stabilesc în temeiul articolului 13 secțiunea C al doilea paragraf și al articolului 20 alineatul

(1) din această directivă, libere să decidă care este persoana impozabilă care trebuie să achite TVA-ul într-un astfel de context.

32 Astfel, desemnarea persoanei obligate la plata sumelor datorate ca urmare a regularizării unei deduceri a TVA-ului nu constituie o „procedură” în sensul acestor dispoziții, ci, astfel cum reiese din articolul 21 din directiva menționată, o cerință de fond a sistemului comun al TVA-ului instituit de această directivă.

33 În această privință, trebuie amintit că mecanismul de regularizare prevăzut de Așasea directivă face parte integrantă din regimul de deducere a TVA-ului pe care aceasta îl instituie (a se vedea Hotărârea din 18 octombrie 2012, TETS Haskovo, C-234/11, punctul 30, și Hotărârea din 29 noiembrie 2012, Gran Via Moinești, C-257/11, punctul 39).

34 Astfel, potrivit jurisprudenței Curții, regulile prevăzute de această directivă în materia regularizării deducerilor urmăresc să crească precizia deducerilor pentru a se asigura neutralitatea TVA-ului, astfel încât operațiunile efectuate într-un stadiu anterior să dea naștere în continuare la dreptul de deducere numai în măsura în care servesc la furnizarea unor prestații supuse unei astfel de taxe. Prin aceste reguli, directiva menționată are astfel ca obiectiv să stabilească un raport strâns și direct între dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte și utilizarea bunurilor sau a serviciilor în cauză în vederea unor operațiuni impozitate în aval (a se vedea Hotărârea din 15 decembrie 2005, Centralan Property, C-63/04, Rec., p. I-11087, punctul 57, Hotărârea TETS Haskovo, citată anterior, punctul 31, și Hotărârea Gran Via Moinești, citată anterior, punctul 38).

35 Conform articolului 20 alineatul (1) litera (a) din Așasea directivă, deducerea inițială este regularizată atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă.

36 Această dispoziție trebuie interpretată în sensul că, în cazul regularizării unei deduceri a TVA-ului efectuate de o persoană impozabilă, sumele datorate pe acest temei trebuie achitate de persoana impozabilă respectivă.

37 O interpretare în sens contrar, potrivit căreia regularizarea unei deduceri a TVA-ului referitoare la o livrare de bunuri sau la o prestare de servicii ar putea incumba unei alte persoane impozabile decât cea care a beneficiat de această livrare sau de această prestare ar fi incompatibilă cu obiectivele, amintite la punctul 34 din prezenta hotărâre, urmărite de Așasea directivă în materia respectivă.

38 În acest context, trebuie să se arate că articolul 21 alineatul (1) litera (a) din directiva menționată prevede că persoana impozabilă obligată la plata TVA-ului în cadrul sistemului intern este cea care efectuează o operațiune impozabilă (a se vedea Ordonanța din 3 martie 2004, Transport Service, C-395/02, Rec., p. I-1991, punctul 23). În plus, astfel cum a arătat avocatul general la punctele 66 și 68 din concluzii, acest articol enumeră în mod exhaustiv cazurile în care o altă persoană decât persoana impozabilă care a efectuat prestația poate fi obligată la plata taxei.

39 Or, situația în discuție în litigiul principal nu corespunde niciunuia dintre cazurile respective. În această privință, trebuie constatat că, contrar susținerilor guvernului olandez, posibilitatea de a prevedea ca o altă persoană decât persoana impozabilă să fie obligată să răspundă în solidar pentru plata taxei, recunoscută statelor membre de dispoziția menționată, nu poate fi interpretată în sensul că permite impunerea unei obligații fiscale autonome în sarcina acestei persoane.

40 Pe de altă parte, în caz de livrări succesive ale unui bun imobil, precum cele în discuție în litigiul principal, împrejurarea că una dintre persoanele impozabile în cauză nu s-a conformat, la

momentul livrării la care a luat parte, procedurilor de exercitare a dreptului de opțiune prevăzute la articolul 13 secțiunea C al doilea paragraf din A șasea directivă nu poate avea drept consecință obligarea acestei persoane impozabile la achitarea creanței fiscale datorate ca urmare a regularizării unei deduceri a TVA-ului efectuate de o altă persoană impozabilă în legătură cu una dintre respectivele livrări, de care această primă persoană impozabilă este străină.

41 Astfel, într-o asemenea situație, corectitudinea deducerilor și neutralitatea TVA-ului, pe care urmăresc să le asigure normele privind regularizarea deducerilor, ar fi compromise.

42 Referitor la situația, calificată drept injustă de către guvernul olandez, care decurge din faptul că o persoană impozabilă care a livrat un bun imobil ar fi obligată să achite sume datorate în temeiul regularizării deducerii TVA-ului pe care a efectuat-o cu ocazia achiziționării acestui bun, deși persoana careia i-a fost livrat bunul respectiv a declarat că urma să îl utilizeze pentru operațiunile sale impozabile, trebuie constatat că, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 89 din concluzii, deși, conform articolului 13 secțiunea C al doilea paragraf din A șasea directivă, statele membre au posibilitatea să restrângă sfera de aplicare a dreptului de opțiune și stabilesc procedurile de punere în aplicare a acestuia, acestea nu pot, în exercitarea acestei posibilități, să impună unei persoane impozabile obligații care depășesc ceea ce este permis de dreptul Uniunii în materie de TVA.

43 Or, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 84 din concluzii, în cauza principală, această situație în care se află furnizorul decurge din dispozițiile dreptului olandez care impun cumpărătorului unui bun imobil care a optat pentru taxare să utilizeze bunul respectiv pentru operațiunile sale impozabile.

44 De asemenea, în ceea ce privește argumentul guvernului olandez potrivit căruia articolul 12a din Legea din 1968 urmărește, conform articolului 20 alineatul (4) din A șasea directivă, să se asigure că regularizările nu implică niciun avantaj nejustificat, este necesar să se arate că, întrucât, pe de o parte, astfel cum reiese din dosarul transmis Curții, livrarea bunului imobil în discuție în litigiul principal, intervenită între furnizorul Pactor Vastgoed, a fost scutită de TVA cu efect retroactiv la 5 ianuarie 2000 și întrucât, pe de altă parte, TVA-ul aferent acestei livrări, achitat și dedus de Pactor Vastgoed, a fost anulat, respectiva societate nu a beneficiat de un „avantaj nejustificat” în sensul articolului 20 alineatul (4) menționat. În consecință, societatea menționată nu poate, în temeiul acestei dispoziții, să fie obligată la plata TVA-ului datorat ca urmare a regularizării unei deduceri efectuate de furnizor cu ocazia unei alte operațiuni, de care este străină, și anume achiziționarea inițială de către acesta a respectivului bun imobil.

45 În sfârșit, trebuie să se constate că Decizia 88/498, prin care Regatul Țărilor de Jos a fost autorizat să aplice, prin derogare de la articolul 21 alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă, o dispoziție menită să instituie obligația plății TVA-ului în sarcina cumpărătorului în cadrul regimului de opțiune pentru taxare prevăzut la articolul 13 secțiunea C primul paragraf litera (b) din această directivă nu vizează ca sumele exigibile datorate ca urmare a regularizării unei deduceri a TVA-ului să fie achitate de o altă persoană impozabilă decât cea care a efectuat această deducere, ci ca, în cadrul unei livrări a unui bun imobil, precum cea în discuție în litigiul principal, TVA-ul aferent acesteia din urmă să fie achitat și dedus de o singură și aceeași persoană impozabilă, și anume cumpărătorul bunului în cauză.

46 În consecință, deși, în ceea ce privește cauza principală, Decizia 88/498 a permis ca furnizorul să, prin urmare, Pactor Vastgoed să fie, în calitate de cumpărător ai bunului imobil în cauză, obligați la plata TVA-ului aferent operațiunilor de cumpărare în cauză, aceasta nu este, în schimb, de natură să justifice ca Pactor Vastgoed să suporte plata sumelor datorate ca urmare a regularizării deducerii TVA-ului efectuate de furnizor în cadrul unei operațiuni de care aceasta era străină, și anume achiziționarea inițială a acestui bun imobil de către furnizor.

47 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la întrebarea preliminară că A șasea directivă trebuie interpretată în sensul că se opune recuperării sumelor datorate ca urmare a regularizării unei deduceri a TVA-ului de la o altă persoană impozabilă decât cea care a efectuat această deducere.

Cu privire la cheltuielile de judecată

48 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declară:

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, astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995, trebuie interpretată în sensul că se opune recuperării sumelor datorate ca urmare a regularizării unei deduceri a taxei pe valoarea adăugată de la o altă persoană impozabilă decât cea care a efectuat această deducere.

Semnături

* Limba de procedură: neerlandeza.