

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

MELCHIOR WATHELET

prezentate la 30 mai 2013(1)

Cauza C-622/11

Staatssecretaris van Financiën

împotiva

Pactor Vastgoed BV

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

„Așa cum se prevede în Directiva 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, strășnirea de operațiunea impozabilă care a generat această deducere”

Cuprins

I – Cadrul juridic

A – Dreptul Uniunii

B – Dreptul olandez

II – Litigiul principal și întrebarea preliminară

III – Analiza

A – Îndoielile privind interpretarea articolului 12 bis din lege

B – Rezumatul argumentelor părților

C – Aprecieri

1. Observații introductive

2. Articolul 12 bis din lege și Așa cum se prevede în Directiva

- a) Argumentul principal al guvernului olandez
 - i) Cu privire la articolul 20 din A 7 asea directiv?
 - ii) Cu privire la articolul 21 din A 7 asea directiv?
 - iii) Cu privire la noțiunea „proceduri” utilizat? la articolele 13 și 20 din A 7 asea directiv?
- b) Alte argumente invocate de pârți
 - i) Primul argument
 - ii) Al doilea argument
 - iii) Al treilea argument
 - iv) Al patrulea argument
 - v) Al cincilea argument
- 3. Articolul 12 bis din lege și Decizia 88/498

IV – Concluzie

1. Prezenta cerere de decizie preliminară, formulată de Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă) (Juziile de Jos), privește interpretarea care trebuie dată articolului 20 din A 7 asea directivă 77/388/CEE(2) 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, careia i-a fost impusă o astfel de regularizare.

I – Cadrul juridic

A – Dreptul Uniunii

3. Articolul 13, intitulat „Scutiri pe teritoriul țărilor”, secțiunea B din A 7 asea 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:

[...]

- (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 să fi livrate și pentru serviciile care îi sunt sau urmează să 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 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) 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 1988(3), adoptat 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 cumpărătorului(4).

B – Dreptul olandez

10. Articolul 11 din Legea din 1968 privind impozitul pe cifra de afaceri(5) (denumit 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, altă 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 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.”

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 supus la plata TVA-ului în sensul articolului 4 alineatul (1) din A 7/asea 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, quantumul 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 (denumit 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 (denumit 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 TVA(6).
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 regularizat(7).
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 și 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 c? articolul 12 bis din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri nu putea constitui un temei pentru a impune cump?r?torului unui bun imobil (persoana impozabil? 3) rectificarea unei sume reprezentând TVA pentru care furnizorul (persoana impozabil? 2) beneficiase de o deducere, ca urmare a unei achizi?ii anterioare de la persoana impozabil? 1.

26. În acest context, Hoge Raad der Nederlanden a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarea întrebare preliminar?:

„A ?asea directiv? permite ca, în cazul în care deducerea ini?ial? a taxei pe valoarea ad?ugat? efectuat? în conformitate cu articolul 20 din aceast? directiv? este regularizat? în sensul c? quantumul deducerii trebuie restituit în totalitate sau par?ial, acest quantum s? fie perceput de la o alt? persoan? decât persoana impozabil? care a efectuat anterior deducerea, în special [...] de la cel c?ruia persoana impozabil? i?a livrat un bun?”

27. Pacto Vastgoed, guvernele olandez, irlandez ?i finlandez, precum ?i Comisia au depus observa?ii scrise. În cadrul ?edin?ei, care a avut loc la 18 aprilie 2013, toate aceste p?r?i au formulat observa?ii orale, cu excep?ia guvernului finlandez.

III – Analiza

A – Îndoielile privind interpretarea articolului 12 bis din lege

28. Înainte de a prezenta argumentele p?r?ilor, este important s? se sublinieze, astfel cum reiese din decizia de trimitere, c? în ??rile de Jos se exprim? îndoieli cu privire la problema dac? articolul 12 bis din lege poate sau nu poate constitui un temei pentru a impune cump?r?torului unui bun imobil rectificarea unei sume reprezentând TVA pentru care furnizorul s?u a beneficiat de o deducere, sum? care ar trebui s? fie regularizat?.

29. Atât pentru avocatul general în procedura principal?, cât ?i pentru instan?a de trimitere îns??i, obiectivul articolului 12 bis din lege nu este stabilit în mod clar în textul acestei dispozi?ii(8). Comisia merge ?i mai departe, afirmând deschis c? nu în?elege sensul dispozi?iei în cauz?.

30. Astfel, în cuprinsul articolului 12 bis din lege, termenii „impozitul dedus [...] [(9)] în leg?tur? cu aceast? livrare de c?tre cel care a efectuat livrarea” se refer? la livrarea efectuat? de persoana impozabil? 1 (vânz?torul) c?tre persoana impozabil? 2 (furnizorul).

31. În consecin??, potrivit modului de redactare a legii înse?i, „rectificarea impus? persoanei c?reia i?a fost livrat bunul” prive?te în mod necesar persoana impozabil? 2.

32. Rezult? c? livrarea în cauz? nu poate fi din principiu cea efectuat? de persoana impozabil? 2 c?tre persoana impozabil? 3, întrucât persoana impozabil? 2 nu are nimic de dedus în raport cu aceast? livrare.

33. În consecin??, pentru a se ajunge la impozitarea persoanei impozabile 3, textul articolului 12 bis din lege trebuie interpretat în sens foarte larg, astfel cum procedeaz? guvernul olandez(10).

34. Potrivit instan?ei de trimitere(11), textul articolului 12 bis din lege ar putea permite astfel o marj? de manevr? suficient? pentru ca, în conformitate cu obiectivul acestei dispozi?ii, termenii „impozitul dedus [...] în leg?tur? cu aceast? livrare de c?tre cel care a efectuat livrarea” s? se refere la o sum? reprezentând TVA?ul care a fost dedus anterior de persoana impozabil? care a efectuat livrarea ulterioar?, sum? care trebuie s? fie regularizat?, întrucât, considerat? *a posteriori*, aceast? livrare era în realitate scutit? de TVA, ca urmare a faptului c? ulterior s?a dovedit c? nu a fost respectat? condi?ia impus? de lege(12). A?adar, livrarea efectuat? de persoana impozabil? 2

c?tre persoana impozabil? 3 în prezenta cauz? ar fi cea care – întrucât atât vânz?torul, cât ?i cump?r?torul au optat pentru o livrare supus? TVA?ului – a f?cut ca întreprinz?torul care a efectuat livrarea s? beneficieze de o deducere prea mare a TVA?ului (chiar dac? aceasta rezulta din faptul c? întreprinz?torul în cauz? optase, împreun? cu furnizorul s?u, pentru aplicarea TVA?ului unei livr?ri anterioare).

35. În mod evident, revine instan?ei de trimitere, singura în m?sur? s? interpreteze dreptul na?ional, sarcina de a interpreta articolul 12 bis din lege (?inând seama de elementele furnizate de Curte în prezenta cauz?).

36. În orice caz, vom analiza întrebarea adresat? de instan?a de trimitere presupunând c? articolul 12 bis din lege permite interpretarea dat? de fiscul olandez.

B – *Rezumatul argumentelor p?r?ilor*

37. Pactor Vastgoed sus?ine c? A ?asea directiv? nu permite statelor membre, cu sau f?r? autorizarea Consiliului, s? instituie într?o cauz? precum cea principal? obliga?ia pl??ii TVA?ului regularizat în sarcina unei alte persoane decât furnizorul (persoana impozabil? 2). Potrivit acesteia, dispozi?ia de la articolul 12 bis din lege este, cu privire la acest aspect, contrar? celei de A ?asea directive.

38. Guvernul olandez consider?, dimpotriv?, c? dispozi?iile celei de A ?asea directive nu împiedic? statele membre, într?un context precum cel în discu?ie în litigiul principal, s? perceap? TVA?ul regularizat de la cump?r?torul unui bun imobil.

39. Irlanda ?i guvernul finlandez sus?in, în esen??, aceea?i tez? ca guvernul olandez. În special, acestea consider? c? din cuprinsul articolului 20 din A ?asea directiv?, precum ?i din contextul ?i din economia acestei directive rezult? c? statele membre dispun de o putere de apreciere care le permite s? stabileasc? condi?iile în care regularizarea unei deduceri poate fi impus? unei alte persoane decât persoana impozabil? care a efectuat ini?ial aceast? deducere. Potrivit Irlandei, o interpretare contrar? ar fi incompatibil? cu sistemul TVA?ului stabilit de A ?asea directiv?, precum ?i cu principiile securit??ii juridice ?i al neutralit??ii fiscale. În plus, aceasta ar avea drept consecin?? reducerea eficien?ei mecanismului de recuperare a veniturilor fiscale.

40. În sfâr?it, la fel ca Pactor Vastgoed, Comisia sus?ine o tez? contrar? celei sus?inute de guvernele olandez ?i finlandez, precum ?i de Irlanda, ?i consider?, în esen??, c? trebuie s? se r?spund? negativ la întrebarea preliminar?.

C – *Apreciere*

1. Observa?ii introductive

41. Prin întrebarea adresat?, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? A ?asea directiv? trebuie interpretat? în sensul c? permite ca o deducere efectuat? cu ocazia livr?rii unui bun imobil de c?tre o prim? persoan? impozabil? unei a doua persoane impozabile s? fie regularizat? prin recuperarea sa de la o a treia persoan? impozabil? (în cauza principal? Pactor Vastgoed), alta decât cea care a operat deducerea în trecut.

42. Regatul ??rilor de Jos a f?cut uz de posibilitatea prev?zută la articolul 13 sec?iunea C litera (b) din A ?asea directiv?, care permite statelor membre s? acorde persoanelor lor impozabile dreptul de a opta pentru impozitarea anumitor tranzac?ii care, în temeiul normei generale prev?zute la articolul 13 sec?iunea B litera (g) din aceast? directiv?, sunt scutite de TVA(13). Printre aceste tranzac?ii se num?r? livrarea unei cl?diri sau a unor p?r?i ale unei cl?diri ?i 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 7asea 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 cvasitotală(14).

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 s-a 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 7asea directivă

47. Trebuie arătat că A 7asea 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/CE(15), care între timp a abrogat și a înlocuit A 7asea 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 perceput nicio taxă în aval și nu va fi dedusă nicio taxă în amonte(17).

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 operațiunile 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

respectiv în vederea unor operațiuni impozitate în aval”(18).

52. Întrucât răspunsul la întrebarea menționată era important pentru analiza cauzei și având în vedere că acesta nu reiese 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 realizate 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 sus(19).

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 străin 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 Așasea 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 Așasea directivă că statele membre dispun de o măsură de apreciere suficientă pentru a adopta o normă privind regularizarea deducerilor precum cea în discuție în litigiul principal(20).

i) Cu privire la articolul 20 din Așasea 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 Așasea 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 Așasea 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 Așasea 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 Așasea directivă(21) 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 depinde cu mult noțiunea „proceduri” utilizată la articolului 20 alineatul (1) din Așasea directivă(22). Vom reveni la acest aspect la punctele 70 și 71 din prezentele concluzii.

ii) Cu privire la articolul 21 din Așasea 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 Așasea 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 Așasea 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).

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 niciuneia 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 impozabil? este obligat? în solidar la plata taxei. Or, articolul 12 bis din lege nu impune o obliga?ie solidar?, ci o obliga?ie fiscal? total independent? în sarcina cump?r?torului.

iii) Cu privire la no?iunea „proceduri” utilizat? la articolele 13 ?i 20 din A ?asea directiv?

70. Consider?m (asemenea Comisiei) c? A ?asea directiv? ?i în special articolul 13 sec?iunea C ?i articolul 20 alineatul (1) din aceasta nu permite statelor membre s? perceap? cuantumul unei regulariz?ri a TVA?ului aferent unei prime tranzac?ii între o prim? persoan? impozabil? ?i o a doua persoan? impozabil? unei a treia persoane impozabile care nu are nicio leg?tur? cu tranzac?ia. O astfel de dispozi?ie ar dep?i marja de manevr? acordat? statelor membre.

71. Astfel, desemnarea persoanei obligate la plata TVA?ului nu constituie o simpl? „norm? de exercitare a dreptului de op?iune” sau de regularizare a acestuia, ci atinge îns?și esen?a sistemului de TVA, motiv pentru care dispozi?iile privind autolichidarea de c?tre cump?r?tor trebuie fie s? se reg?seasc? în A ?asea directiv? (în prezent Directiva TVA(23)) – cum sunt, de exemplu, articolele 194-199 din Directiva TVA –, fie s? fac? obiectul dispozi?iilor derogatorii întemeiate pe articolul 27 din A ?asea directiv? (în prezent articolul 395 din Directiva TVA). Vom reveni la acest aspect la punctul 103 din prezentele concluzii.

b) Alte argumente invocate de p?r?i

i) Primul argument

72. Irlanda sus?ine c? procedura principal? ofer? un exemplu de motiv pentru care un stat membru trebuie s? poat? impune o regularizare unei alte persoane decât persoana impozabil? care a aplicat deducerea. Potrivit acesteia, este potrivit ?i propor?ional ca persoana care în acela?i timp stabile?te ?i cunoa?te activit?ile impozabile pentru care ar fi trebuit s? fie utilizat bunul imobil ?i pe cele pentru care a fost utilizat în realitate s? fie obligat? s? suporte regularizarea deducerilor. Necesitatea acestei regulariz?ri rezult? dintr-o înc?lcare a legii fiscale de c?tre cump?r?tor, iar nu de c?tre furnizorul ini?ial. Dacă această înc?lcare a legii ar consta în declara?ii false ale cump?r?torului, regulariz?rile s?ar justifica pentru acela?i motiv ca rambursarea retroactiv?(24).

73. Presupunând chiar c? acest sistem, astfel justificat, poate fi pus în aplicare f?r? a se recurge la articolul 27 din A ?asea directiv? (în opinia noastră, nu poate), nu împ?rt?șim ra?ionamentul Irlandei.

74. Pe de o parte, astfel cum Pactor Vastgoed a subliniat în mod corect, dac? este obligat? la plata TVA?ului datorat ca urmare a regulariz?rii o alt? persoan? decât cea care a efectuat deducerea, această alt? persoan? (în spe??, cump?r?torul) nu dispune în mod normal de datele care determin? amploarea regulariz?rii (precum cuantumul pe care l?a dedus vânz?torul în momentul achizi?ion?rii bunului de capital, durata perioadei de regularizare r?mase ?i celelalte costuri eventuale pentru care vânz?torul a efectuat o deducere a TVA?ului). În principiu, această alt? persoan? nu este în m?sur? s? controleze dac? eventuala rectificare este corect? ?i nu poate, *de facto*, s? conteste suma care face obiectul regulariz?rii.

75. Pe de alt? parte, în prezenta cauz?, persoana impozabil? 2 a vândut cunoscând riscul, cump?r?torul putând, de altfel, s? fie de bun??credin?? sau s? nu fi s?vâr?it nicio eroare sau neglijen??, de?i, de exemplu, pentru motive economice, a trebuit s? schimbe destina?ia bunului dup? cump?rare. Astfel, dac? ar fi ?tiut c? va utiliza bunul pentru activit?i neimpozabile, acesta nu ar fi optat cu siguran?? pentru impozitarea tranzac?iei.

76. În acela?i sens, guvernul olandez aminte?te c? legisla?ia fiscal? na?ional? 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 ține 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 olandez(25) vorbește despre o „alegere conștientă a cumpărătorului”, acest lucru este valabil atât pentru persoana impozabilă 2, cât și pentru Pactoer 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 Pactoer 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 plăti 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 Pactoer Vastgoed în perioada de regularizare(26) 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 impus persoanei impozabile 3 (Pactoer 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*.

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 cuantumul 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 alt? parte, situa?ia „de nedreptate” pentru furnizorul care poate face obiectul unei regulariz?ri de?i a ac?ionat încrezându?se în declara?iile cump?r?torului (persoana impozabil? 3), potrivit c?rora bunul ar fi destinat unor opera?iuni impozabile, decurge din faptul c? legisla?ia olandez? oblig? cump?r?torul s? afecteze bunul imobil unor opera?iuni supuse TVA?ului.

85. Potrivit Comisiei, aceast? condi?ie care oblig?, pentru ca o tranzac?ie imobiliar? s? fie impozabil?, cump?r?torul unui imobil s? utilizeze bunul respectiv în scopuri pentru care exist? un drept la deducere este o condi?ie inutil?, întrucât o persoan? impozabil? nu ar avea niciun interes s? opteze pentru impozitare dac? nu ar utiliza bunul imobil în cauz? în asemenea scopuri.

86. Este adev?rat c? Curtea a statuat deja c?, dac? este legitim ca m?surile adoptate de statele membre s? urm?reasc? s? protejeze cât mai eficient posibil drepturile Trezoreriei publice, acestea nu trebuie s? dep??easc? ceea ce este necesar în acest scop(27).

87. Cu toate acestea, Comisia subliniaz? c? eliminarea condi?iei men?ionate nu ar aduce prejudicii Trezoreriei olandeze. Ar fi suficient ca persoana impozabil? care efectueaz? livrarea (persoana impozabil? 2) s? opteze pentru impozitare, l?sând poten?ialilor cump?r?tori alegerea de a nu încheia tranzac?ia dac? impozitarea nu le convine, ceea ce foarte probabil se va întâmpla dac? ace?tia desf??oar? activit??i f?r? drept de deducere, întrucât ar trebui s? suporte sarcina final? a TVA?ului aferent vânz?rii bunului imobil. În practic?, se poate presupune c?, în stadiul actual al legisla?iei olandeze, persoanele impozabile ale c?ror activit??i nu dau drept la deducere prefer? s? 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 ad?uga c? dac? persoana impozabil? 3 modific? destina?ia bunului imobil (de exemplu pentru motive economice) dup? cump?rare, aceasta nu va putea deduce taxa pe care a pl?tit?o persoanei impozabile 2 ?i interesele Trezoreriei olandeze ar fi protejate. Astfel, persoana impozabil? 2 ?i?ar putea p?stra deducerea, îns? persoana impozabil? 3 nu ar mai putea deduce TVA?ul pe care l?a pl?tit ea îns??i în autolichidare, ca urmare a derog?rii ob?inute de Regatul ??rilor de Jos, derogare devenit? directiv? pentru toat? lumea.

89. Acestea fiind spuse, nimic nu se opune ca legisla?ia olandez? s? men?in? condi?ia privind afectarea imobilului de c?tre cump?r?tor unor activit??i impozabile în scopul exercit?rii dreptului de op?iune pentru impozitarea imobilelor. Astfel, consider?m c? revine statelor membre obliga?ia de a stabili normele de exercitare a dreptului de op?iune. Legiuitorul na?ional este îns? obligat s? suporte toate consecin?ele alegerii sale, f?r? s? poat? impune cump?r?torului obliga?ii care dep??esc ceea ce este permis de reglementarea Uniunii în materie de TVA.

iii) Al treilea argument

90. Guvernul olandez consider? c? persoana impozabil? 2 nu ar fi dedus TVA?ul „în mod eronat”, întrucât, la data la care a fost efectuat?, deducerea ini?ial? a TVA?ului fusese aplicat? în mod corect.

91. În acest sens, este suficient s? se observe c? persoana impozabil? 2 a vândut bunul f?r? a respecta condi?iile prev?zute în momentul cump?r?rii de la persoana impozabil? 1, ?i anume ca bunul s? nu fie utilizat decât pentru opera?iuni impozabile. Acest lucru determin? de altfel regularizarea TVA?ului dedus de persoana impozabil? 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 alții(28), potrivit căroră „[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, citată de Irlanda, se rezumă la una și aceeași tranzacție.

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 aprecieze(29) 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 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 de la cea careia persoana impozabilă i-a livrat un bun și care este străină 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 această directivă este regularizată în sensul că 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 de la cea careia persoana impozabilă i-a livrat un bun și care este străină de tranzacția în cauză.”

1 – Limba originală: franceza.

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”).

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.
- 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”).
- 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 – Fiscaal 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., ? a., *Wegwijs in de BTW*, Haga, 2008, Vetter, J. J., ? 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., ? 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.
- 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”.
- 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, citat 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, citat anterior (punctul 26), și Hotărârea din 29 noiembrie 2012, Gran Via Moinești (C-257/11, punctul 38 și jurisprudența citată).
- 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).
- 21 – Propunere privind Așasea 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 ceruia „[d]educerea inițială este regularizată în conformitate cu procedurile stabilite de statele membre”.
- 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).
- 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 este exact cât timp a utilizat bunul pentru activități impozabile și dacă TVA-ul va trebui să fie eventual regularizat.
- 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).
- 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).
- 29 – La punctul 21 din răspunsul guvernului menționat la întrebările scrise ale Curții.