



## Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL  
SHARPSTON  
prezentate la 26 septembrie 2013<sup>1</sup>

**Cauza C-366/12**

**Finanzamt Dortmund-West  
împotriva  
Klinikum Dortmund GmbH**

[cerere de decizie preliminară formulată de Bundesfinanzhof (Germania)]

„TVA — Livrarea de citostatice în cadrul îngrijirii medicale ambulatorii — Scutirea spitalizării și a îngrijirii medicale și a activităților conexe — Dacă «activitățile conexe» trebuie să fie servicii — Dacă acestea trebuie să fie prestate de persoana care asigură spitalizarea sau îngrijirea medicală — Dacă acestea trebuie să fie scutite în cazul în care sunt conexe unei prestări de servicii medicale care nu este asigurată de un spital sau de o instituție similară”

1. Legislația Uniunii Europene prevede scutirea de taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”), pe de o parte, pentru „spitalizarea și îngrijirea medicală și activitățile conexe asigurate de organisme de drept public” sau, în condiții sociale comparabile, „de spitale, de centre de tratament medical sau de diagnostic și de alte instituții de natură similară recunoscute în mod corespunzător” și, pe de altă parte, pentru „prestarea de îngrijiri medicale în exercitarea profesiunilor medicale și paramedicale”.

2. În prezenta cerere de decizie preliminară, Bundesfinanzhof (Curtea Federală de Finanțe) dorește să știe cum trebuie aplicate aceste scutiri în cazul în care medicamentele pentru chimioterapie sunt furnizate de farmacia unui spital și administrate în cadrul unui tratament ambulatoriu efectuat în spital, dar de către medici independenți.

### **Dreptul relevant la Uniunii Europene**

3. Litigiul principal privește anii fiscali 2005 și 2006, când legislația aplicabilă a Uniunii Europene era A șasea directivă<sup>2</sup>.

1 — Limba originală: engleza.

2 — 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). Aceasta a fost abrogată și înlocuită de Directiva 2006/112/CE a 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), care a reformat structura și formularea celei de A șasea directive fără a aduce, în principiu, modificări de fond [a se vedea considerentul (3)].

4. Potrivit articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă, erau supuse TVA-ului „livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”. Potrivit articolului 5 alineatul (1) și, respectiv, articolului 6 alineatul (1), livrare de bunuri însemna „transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar”, iar prestare de servicii însemna „orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri în sensul articolului 5”<sup>3</sup>.

5. Articolul 12 alineatul (3) litera (a) din A șasea directivă obliga statele membre să fixeze o cotă standard a TVA-ului care să nu fie mai mică de 15 %. Acestea puteau de asemenea să aplice fie una, fie două cote reduse, care nu puteau fi mai mici de 5 %, pentru livrările de bunuri și prestările de servicii specificate în anexa H<sup>4</sup>.

6. Potrivit articolului 13 secțiunea A alineatul (1) literele (b) și (c) din A șasea directivă, statele membre scuteau („în conformitate cu condițiile pe care acestea le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a unor asemenea scutiri și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz”):

„(b) spitalizarea și îngrijirea medicală și activitățile conexe asigurate de organisme de drept public sau, în condiții sociale comparabile celor aplicabile organismelor de drept public, asigurate de spitale, de centre de tratament medical sau de diagnostic și de alte instituții de natură similară recunoscute în mod corespunzător;

(c) prestarea de îngrijiri medicale în exercitarea profesiunilor medicale și paramedicale, astfel cum sunt definite de statul membru în cauză”<sup>5</sup>. [traducere neoficială]

7. Cu toate acestea, articolul 13 secțiunea A alineatul (2) litera (b) din aceeași directivă prevedea următoarele:

„Prestarea de servicii sau livrarea de bunuri nu este scutită, în temeiul alineatului (1) literele (b) [...] de mai sus, dacă:

— livrarea sau prestarea nu este esențială pentru operațiunile scutite;

— scopul principal al livrării sau al prestării este obținerea de venituri suplimentare pentru organismul în cauză prin operațiuni care se află în concurență directă cu cele efectuate de întreprinderile comerciale supuse taxei pe valoarea adăugată”<sup>6</sup>. [traducere neoficială]

8. Anexa H prevedea lista bunurilor și a serviciilor care puteau să facă obiectul unor cote reduse de TVA. Punctul 3 din listă includea: „produsele farmaceutice de tipul celor utilizate pentru îngrijirea sănătății, prevenirea bolilor și ca tratament în scopuri medicale [...]”<sup>7</sup>.

3 — A se vedea articolul 2 alineatul (1) litera (a), articolul 14 alineatul (1) și articolul 24 alineatul (1) din Directiva 2006/112.

4 — A se vedea articolele 96-99 din Directiva 2006/112.

5 — A se vedea articolul 132 alineatul (1) literele (b) și (c) din Directiva 2006/112. Versiunea engleză utilizează termenul „medical care” în ambele dispoziții, în timp ce alte versiuni lingvistice utilizează termeni diferiți. Cu toate acestea, Curtea a statuat că înțelesul este același în cele două cazuri: a se vedea Hotărârea din 6 noiembrie 2003, Dornier (C-45/01, Rec., p. I-12911, punctele 46-50).

6 — A se vedea articolul 134 din Directiva 2006/112.

7 — A se vedea punctul 3 din anexa III la Directiva 2006/112.

## Legislația germană pertinentă

9. Potrivit articolului 1 alineatul (1) prima teză din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz 2005, denumită în continuare „UStG”), sunt supuse impozitului pe cifra de afaceri „livrările și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de un comerciant în cadrul întreprinderii sale”. Articolul 3 alineatul (1) definește livrările efectuate de un comerciant ca fiind „prestațiile prin care acesta sau un terț mandatat de el permite unui cumpărător sau unui terț mandatat de acesta să dispună de un bun în nume propriu (transferul dreptului de dispoziție)”, iar articolul 3 alineatul (9) definește serviciile ca fiind „operațiuni care nu constituie livrări de bunuri”.

10. Articolul 4 din UStG conține o listă a scutirilor de la plata TVA-ului. În cursul anilor în litigiu erau scutite, în temeiul punctului 4, „operațiunile rezultate din exercitarea profesiilor de medic, dentist, terapeut, fizioterapeut, moașă sau a oricărei alte activități profesionale medicale [...]”, în timp ce, în temeiul punctului 16, erau scutite, în anumite condiții, „operațiunile strâns legate de exploatarea spitalelor”.

11. În cursul anilor în litigiu, articolul 116 din cartea V a Sozialgesetzbuch (Codul securității sociale, denumit în continuare „SGB V”) prevedea că medicii din spitale (neacreditați de un sistem de asigurări de sănătate) care au încheiat cu succes o formare continuă puteau, cu acordul conducerii spitalului, să acorde îngrijire medicală în cadrul aceluși sistem; în temeiul articolului 116a, spitalele acreditate specializate în anumite domenii puteau fi autorizate să recurgă la astfel de medici pentru acordarea îngrijirilor medicale în cadrul unui asemenea sistem în domeniile în care fusese identificat un deficit de servicii medicale, în măsura în care și atât timp cât era necesar pentru acoperirea deficitului.

## Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

12. Klinikum Dortmund GmbH (denumită în continuare „Klinikum Dortmund”) este o societate cu răspundere limitată, de utilitate publică, și gestionează un spital. În anii în litigiu, aceasta a deținut o autorizație de funcționare în temeiul articolului 116a din SGB V, care permitea spitalului să furnizeze atât îngrijiri medicale cu spitalizare, cât și îngrijiri medicale ambulatorii. Îngrijirile medicale ambulatorii erau furnizate și de medici angajați de Klinikum Dortmund care, în acest context, activau în temeiul unei autorizații individuale obținute conform articolului 116 din SGB V.

13. Klinikum Dortmund oferea pacienților bolnavi de cancer un tratament prin chimioterapie. Medicamentele administrate (citostatice) erau produse în farmacia spitalului, pe baza unei rețete medicale eliberate pentru fiecare pacient. Nu se contestă faptul că citostaticele erau scutite de TVA în cazul în care utilizate pentru spitalizare sau pentru îngrijiri medicale în spital.

14. Citostaticele produse de Klinikum Dortmund erau utilizate și pentru îngrijiri medicale ambulatorii acordate în spital de medici care activau ca medici independenți și erau de asemenea considerate scutite de TVA. Cu toate acestea, autoritățile fiscale au considerat, pe baza unor noi instrucțiuni administrative (care nu au caracter obligatoriu pentru instanțele judecătorești), că furnizarea cu titlu oneros de medicamente pacienților care suferă de tumori în cadrul unor tratamente ambulatorii ar fi imposibilă începând din 2005. Aceste autorități au rectificat în consecință declarațiile de TVA ale Klinikum Dortmund, aplicând TVA-ul ieșirilor, însă permițând deducerea TVA-ului corespondent aferent intrărilor (pare cert că, dacă aceleași medicamente ar fi fost administrate de aceiași medici, activând de asemenea în calitate de medici independenți, însă în cabinetele lor private, iar nu în contextul unei autorizații individuale acordate în temeiul articolului 116 din SGB V, livrarea de medicamente nu ar fi fost scutită de TVA).

15. Acțiunea formulată de Klinikum Dortmund împotriva deciziei de rectificare a fost admisă în primă instanță, iar autoritățile fiscale au declarat apel cu privire la un aspect de drept la instanța de trimitere, care a adresat următoarele întrebări preliminare:

- „1) Activitatea conexă trebuie să fie o prestare de servicii în sensul articolului 6 alineatul (1) din [A șasea directivă]?
- 2) Dacă răspunsul la prima întrebare este negativ: se poate vorbi despre o activitate conexă spitalizării și îngrijirilor medicale numai în cazul în care această activitate conexă este desfășurată de aceeași persoană impozabilă care prestează serviciile de spitalizare și de îngrijiri medicale?
- 3) Dacă răspunsul la a doua întrebare este negativ: există o activitate conexă și în cazul în care îngrijirea medicală este scutită conform articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (c) din [A șasea directivă], iar nu conform literei (b) a dispoziției menționate?”

16. Klinikum Dortmund, guvernul german și Comisia Europeană au prezentat observații scrise. În cadrul ședinței care a avut loc la 13 iunie 2013, aceleași părți au prezentat observații orale și au răspuns la o serie de întrebări scrise care le fuseseră adresate de Curte.

## Aprecieri

### *Prima întrebare*

17. Toate părțile care au prezentat observații consideră că expresia „activități conexe” care figurează la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă include atât livrarea de bunuri, cât și prestarea de servicii. Suntem de acord.

18. Recunoaștem că, din punct de vedere lingvistic, pot exista unele îndoieli. Mai multe versiuni lingvistice<sup>8</sup> utilizează pentru „activități” un termen care poate fi asociat mai ușor prestării de servicii decât livrării de bunuri, în timp ce majoritatea versiunilor lingvistice<sup>9</sup> utilizează un termen care corespunde „operațiunilor”, care poate fi considerat mai ușor ca acoperind ambele tipuri de prestații. Cu toate acestea, dacă „activitățile” trebuie să fie scutite de TVA, rezultă că termenul se referă la ceva care în mod normal este suspus acestei taxe. Și, potrivit economiei reglementării, numai operațiunile (care pot fi livrări de bunuri sau prestări de servicii, dar care nu pot fi decât fie una, fie cealaltă) pot fi supuse TVA-ului.

19. Propunerea inițială a Comisiei pentru A șasea directivă viza, în toate versiunile lingvistice, „prestările de servicii legate de spitalizare și de îngrijirile medicale și livrarea de bunuri accesorii prestărilor de servicii menționate”<sup>10</sup>. Nu există indicii că modificarea formulării în versiunea finală adoptată de Consiliu urmărea să excludă livrările de bunuri. Dacă ar fi existat o asemenea intenție, această excludere ar fi fost făcută cu siguranță într-un mod mult mai explicit. Este mult mai probabil, în schimb, ca intenția să fi fost de a include atât prestările de servicii, cât și livrările de bunuri.

8 — Pe lângă versiunea în limba engleză, a se vedea de asemenea versiunile în limbile maghiară, malteză și suedeză.

9 — Inclusiv toate cele cinci versiuni lingvistice, exceptând versiunea în limba engleză, în care A șasea directivă a fost adoptată inițial: daneză, neerlandeză, franceză, germană și italiană.

10 — JO 1973, C 80, p. 1, articolul 14 alineatul (1) litera (b).

20. Este adevărat că cel puțin versiunea în limba spaniolă a articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă conține o formulare care pare în mod clar mai restrictivă: „prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas”. O interpretare strictă a acestei versiuni<sup>11</sup> ar putea sugera că nu sunt vizate decât prestările de servicii.

21. Potrivit unei jurisprudențe constante, formularea utilizată în una dintre versiunile lingvistice ale unei dispoziții a dreptului Uniunii nu poate să fie singurul temei pentru interpretare și nici nu se poate atribui respectivei formulări un caracter prioritar în raport cu celelalte versiuni lingvistice. În caz de divergență între diferitele versiuni lingvistice, dispoziția în cauză trebuie, așadar, interpretată în raport cu economia generală și cu finalitatea reglementării din care face parte<sup>12</sup>. În speță, articolul 13 secțiunea A alineatul (1) din A șasea directivă prevede scutirea „anumitor activități de interes general”. Dacă există un interes public ca prestările de servicii conexe spitalizării și îngrijirilor medicale să fie scutite, atunci există un interes public să fie scutite și livrările de bunuri care sunt în egală măsură conexe acestora. Pentru acest motiv, versiunii în limba spaniolă nu i se poate recunoaște, în opinia noastră, un caracter prioritar în raport cu celelalte versiuni lingvistice.

22. Îndoielile instanței de trimitere derivă în special din două hotărâri ale Curții – *Ygeia*<sup>13</sup> și *CopyGene*<sup>14</sup> – în care „activitățile conexe” prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă erau evocate în termeni care lăsau să se creadă că trebuia să fie în mod necesar vorba despre prestări de servicii.

23. Cu toate acestea, astfel cum s-a subliniat în observațiile prezentate Curții, acele hotărâri au fost pronunțate în cauze în care erau vizate numai prestări de servicii, ceea ce explică limbajul utilizat. Mai mult, în Hotărârea Comisia/Regatul Unit<sup>15</sup>, Curtea a admis în mod clar că livrările de bunuri erau scutite în temeiul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă, chiar dacă scutirea nu putea fi justificată în temeiul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (c).

24. Prin urmare, considerăm că expresia „activități conexe” prevăzută la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă include atât livrările de bunuri, cât și prestările de servicii.

#### *A doua întrebare*

25. Klinikum Dortmund și Comisia consideră că, pentru a fi scutită în temeiul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă, prestația nu trebuie să fie în mod necesar realizată de persoana care oferă „spitalizarea și îngrijirea medicală”.

26. Guvernul german susține o opinie contrară. Sprijinindu-se pe modul de redactare a dispoziției (spitalizarea și îngrijirea medicală și activitățile conexe „asigurate” de anumite organisme) și pe jurisprudența constantă a Curții potrivit căreia scutirile de TVA trebuie interpretate în mod strict, acesta consideră că atât îngrijirile medicale, cât și operațiunile legate de acestea trebuie să fie asigurate de aceeași persoană.

11 — În traducere literală, „prestări de servicii de spitalizare și de îngrijiri medicale și altele [și anume alte prestări de servicii] direct legate de acestea”.

12 — A se vedea de exemplu Hotărârea din 3 martie 2011, Comisia/Tările de Jos (C-41/09, Rep., p. I-831, punctul 44 și jurisprudența citată). A se vedea de asemenea Hotărârea din 2 aprilie 1998, EMU Tabac și alții (C-296/95, Rec., p. I-605, punctul 36).

13 — Hotărârea din 1 decembrie 2005 (C-394/04 și C-395/04, Rec., p. I-10373, punctul 25).

14 — Hotărârea din 10 iunie 2010 (C-262/08, Rep., p. I-5053, punctul 40).

15 — Hotărârea din 25 iulie 1998 (C-353/85, Rec., p. I-817, punctele 33-35).

27. Nu suntem de acord cu această din urmă poziție. Formularea în discuție cere numai ca cele două operațiuni să fie asigurate de un anumit tip de organism<sup>16</sup>. Aceasta nu impune ca organismul să fie același în ambele cazuri. Nici jurisprudența Curții nu afirmă doar că termenii utilizați pentru a desemna o scutire trebuie să fie interpretați în mod strict. În jurisprudență se adaugă că interpretarea acestor termeni trebuie să fie conformă cu obiectivele urmărite de scutirile respective și să respecte cerințele principiului neutralității fiscale, inerent sistemului comun al TVA-ului; o interpretare strictă nu înseamnă că termenii utilizați trebuie să fie interpretați într-un mod care ar priva scutirile de efectele lor<sup>17</sup>. Și, astfel cum Curtea a statuat în cauza Comisia/Franța<sup>18</sup>, scutirea activităților strâns legate de spitalizare și de îngrijirile medicale este prevăzută pentru a asigura că beneficiile îngrijirilor medicale și ale spitalizărilor nu devin inaccesibile din cauza costului ridicat al acestor îngrijiri în cazul în care ele însele, sau activitățile conexe, ar fi supuse TVA-ului. Refuzarea scutirii pentru simplul motiv că îngrijirile medicale și activitățile conexe nu sunt asigurate de aceeași persoană ar fi contrară acestui obiectiv. În sfârșit, în aceeași hotărâre, Curtea a considerat că transmiterea unei probe de sânge de la un laborator la altul era „conexă” analizelor efectuate de al doilea laborator și impunea același tratament din punctul de vedere al TVA-ului în temeiul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă. Prin urmare, este clar că Curtea nu impune ca, pentru a putea fi scutite, îngrijirile medicale și activitățile conexe să fie asigurate de aceeași persoană.

28. Guvernul german mai susține că numai operațiunile asigurate de „organisme de drept public sau, în condiții sociale comparabile celor aplicabile organismelor de drept public, asigurate de spitale, de centre de tratament medical sau de diagnostic și de alte instituții de natură similară” pot beneficia de scutire și că medicii în discuție în litigiul principal nu intră în această definiție.

29. Astfel cum în mod întemeiat susține Comisia, acest aspect privește în mod clar următoarea întrebare.

#### *A treia întrebare*

30. Instanța națională solicită, în esență, să se stabilească dacă „activitățile conexe” pot beneficia de scutire în temeiul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă în cazul în care îngrijirea medicală căreia îi sunt conexe este ea însăși scutită, însă nu în temeiul acestei dispoziții, ci în temeiul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (c). Klinikum Dortmund consideră că acestea pot fi scutite, iar guvernul german și Comisia consideră că ele nu pot fi scutite.

31. Activitatea în litigiu constă în livrarea de medicamente de către Klinikum Dortmund, iar îngrijirile medicale cărora le este conexă sunt acordate de medici care acționează ca medici independenți. Din decizia de trimitere și din observațiile prezentate Curții rezultă că este acceptat faptul că îngrijirile medicale acordate de acești medici sunt scutite de TVA în temeiul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (c) din A șasea directivă, iar nu în temeiul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b), și suntem de acord cu acest punct de vedere.

32. Astfel cum subliniază Comisia, aceste dispoziții instituie scutiri distincte pentru prestarea de servicii de îngrijire medicală. Distincția dintre ele nu se face în funcție de natura serviciului, ci în funcție de împrejurările în care acesta este prestat.

16 — A se vedea de asemenea analiza tabulară de la punctul 27 din Concluziile noastre prezentate în cauza CopyGene, citată la nota de subsol 14.

17 — A se vedea, pentru un exemplu recent, Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann (C-174/11, punctul 22 și jurisprudența citată).

18 — Hotărârea din 11 ianuarie 2001 (C-76/99, Rec., p. I-249, punctul 23).

33. Este adevărat că în jurisprudența Curții s-a statuat în mod repetat în această privință că criteriul care trebuie luat în considerare pentru a delimita domeniul de aplicare al acestor două scutiri este legat mai degrabă de locul prestării de servicii decât de natura acesteia<sup>19</sup>. În opinia noastră, acest lucru nu poate fi totuși interpretat în sensul că îngrijirea medicală trebuie încadrată la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) ori de câte ori este asigurată în incinta unui organism sau a unei instituții definite de această dispoziție dacă ea nu este de asemenea asigurată de acest organism sau această instituție. În acest context, termenii „asigurate de” sunt clari și fără echivoc.

34. Este de asemenea adevărat că, în împrejurările destul de asemănătoare de la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g)<sup>20</sup>, Curtea a statuat că termenii „instituție” și „organism” nu exclud persoanele fizice<sup>21</sup>. Cu toate acestea, articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) face referire la organisme, spitale, centre și instituții, în timp ce articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (c) vizează exercitarea unor profesii care, în principiu, nu pot fi exercitate decât de persoane fizice. Acest aspect contrastează cu situația prevăzută la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g), care nu este urmat de un echivalent al articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (c). Acest contrast pare să pledeze împotriva unei interpretări a articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) la fel de largă ca cea a articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g). Cu toate acestea, chiar presupunând că statele membre pot considera că persoanele fizice care asigură îngrijiri medicale individuale sunt „instituții recunoscute în mod corespunzător” care prestează servicii „în condiții sociale comparabile celor aplicabile organismelor de drept public”, nici decizia de trimitere, nici observațiile prezentate nu sugerează că medicii în discuție au fost recunoscuți ca atare. Astfel, din observațiile prezentate în cadrul ședinței reiese că autorizația acordată în temeiul articolului 116 din SGB V prevedea numai posibilitatea acoperirii de către un sistem de asigurări de sănătate și nu afecta în niciun fel statutul medicilor.

35. Vom continua, așadar, pornind de la premisa că îngrijirile medicale acordate de medicii în cauză, care activează independent de spital chiar dacă îngrijirile sunt acordate în incinta spitalului, sunt scutite în temeiul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (c) din A șasea directivă.

36. Având în vedere modul de redactare a articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă, este clar că, atunci când spitalizarea și îngrijirea medicală sunt scutite în temeiul acestei dispoziții, activitățile conexe acestora beneficiază de aceeași scutire. *A contrario*, se poate deduce că, în cazul în care îngrijirea medicală este scutită în temeiul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (c), care nu face nicio referire la activități conexe, domeniul de aplicare al scutirii nu depășește îngrijirea medicală propriu-zisă.

37. În această privință, Curtea a declarat în Hotărârea Comisia/Regatul Unit<sup>22</sup> că, „exceptând livrările mărunte de bunuri care sunt strict necesare la momentul prestării de servicii de îngrijire medicală, livrarea de medicamente și de alte bunuri, cum ar fi ochelarii de corecție prescriși de un medic sau de o altă persoană autorizată, este din punct de vedere material și economic dissociabilă de prestarea de servicii”.

38. Acea cauză privea în special livrarea de ochelari de corecție prescriși de medic, iar Curtea a considerat în aceiași termeni livrarea de medicamente prescrise. În împrejurările avute în vedere, actele de diagnosticare (precum și orice livrare mărunță de bunuri necesare – cum ar fi, eventual, administrarea de picături pentru dilatarea pupilelor) și prescrierea formează o singură prestare de servicii care intră sub incidența articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (c) din A șasea directivă.

19 — A se vedea de exemplu Hotărârea din 8 iunie 2006, L.u.P. (C-106/05, Rec., p. I-5123, punctul 22 și jurisprudența citată), și Hotărârea CopyGene, citată la nota de subsol 14, punctul 27 și jurisprudența citată.

20 — Care scutește „prestarea de servicii și livrarea de bunuri direct legate de ajutorul social și securitatea socială, inclusiv cele prestate și livrate de cămine de bătrâni, de organisme de drept public sau de alte organisme recunoscute de statul membru în cauză ca având un caracter social”.

21 — Hotărârea Zimmermann, citată la nota de subsol 17, punctul 57 și jurisprudența citată.

22 — Citată la nota de subsol 15, punctul 33.

Soluția ar fi probabil aceeași în cazul livrării oricărui produs – cum ar fi, de exemplu, pomezi și pansamente – esențial pentru tratamentul acordat de medic în cursul unei consultații. În schimb, livrarea de către un optician sau farmacist a unor produse prescrise de medic constituie o operațiune separată care nu intră în domeniul de aplicare al scutirii.

39. Dacă însă medicamentele livrate în împrejurările din prezenta cauză ar trebui să fie scutite, atunci ar trebui, în opinia noastră, ca toate medicamentele eliberate de bază de rețetă să fie scutite întrucât livrarea de către farmacist a medicamentelor prescrise de medic trebuie în principiu să fie totdeauna privită ca fiind conexă îngrijirilor medicale acordate de acesta din urmă. Or, această soluție ar fi contrară Hotărârii Comisia/Regatul Unit. În plus, este clar că produsele farmaceutice „utilizate pentru tratament în scopuri medicale” (descriere care pare mai adecvată pentru medicamentele eliberate pe bază de rețetă decât pentru celelalte medicamente) sunt în principiu supuse TVA-ului, întrucât în caz contrar ele nu ar figura în lista prevăzută în anexa H la A șasea directivă).

40. Astfel, în principiu, răspunsul la a treia întrebare trebuie, în opinia noastră, să fie în sensul că, în esență, eliberarea de medicamente pe baza unei prescripții efectuate în cadrul îngrijirii medicale nu poate beneficia de scutirea prevăzută la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă dacă îngrijirea căreia îi este conexă nu este ea însăși scutită în temeiul acestei dispoziții, ci în temeiul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (c).

41. Cu toate acestea, nu rezultă în mod necesar că, în împrejurările specifice ale cauzei principale, livrarea de medicamente nu poate fi ea însăși scutită în temeiul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (c). Livrarea de medicamente ar putea eventual să nu fie considerată o „activitate conexă”, ci o livrare „care este strict necesară la momentul prestării de servicii de îngrijire medicală” și care nu este „din punct de vedere material și economic disociabilă de prestarea de servicii”, pentru a prelua termenii utilizați de Curte în Hotărârea Comisia/Regatul Unit<sup>23</sup>.

42. O variantă a acestei posibilități ar fi ca livrarea și administrarea de medicamente să fie considerate, tot potrivit termenilor utilizați de Curte, ca fiind „atât de strâns legate între ele încât formează în mod obiectiv o singură operațiune economică indivizibilă, a cărei descompunere ar avea un caracter artificial”<sup>24</sup>. Sau, eventual, ar trebui să fie considerate accesorii serviciului principal, astfel încât acestea „nu constituie un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia, în cele mai bune condiții, de serviciul principal al prestatorului”; aceasta s-ar putea aplica „prestărilor de servicii care se înscriu în mod logic în cadrul furnizării de servicii de [îngrijire medicală] și care constituie o etapă indispensabilă în procesul de prestare a acestor servicii pentru a realiza obiectivele terapeutice urmărite de acestea din urmă”<sup>25</sup>.

43. O altă posibilitate ar fi ca livrării să îi fie acordat același tratament, din punctul de vedere al TVA-ului, indiferent dacă medicamentele sunt administrate în cadrul unei spitalizări sau al unui tratament ambulatoriu, pentru a asigura respectarea principiului neutralității fiscale inerent sistemului TVA-ului, care, potrivit unei jurisprudențe constante, se opune ca prestații asemănătoare, care sunt, așadar, în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului<sup>26</sup>.

44. Aprecierea acestor posibilități ar trebui să se bazeze pe mai multe informații referitoare la împrejurările tratamentului decât conține decizia de trimitere. Toate elementele de fapt în această privință trebuie, în mod evident, să fie precizate de instanța națională competentă, însă Curtea a solicitat părților să formuleze observații în cadrul ședinței cu privire la o serie de aspecte, în special cu

23 — A se vedea punctul 37 și nota de subsol 22 de mai sus.

24 — A se vedea, pentru un exemplu foarte recent, Hotărârea din 21 februarie 2013, Žamberk (C-18/12, punctul 28 și jurisprudența citată).

25 — A se vedea de exemplu Hotărârea CopyGene, citată la nota de subsol 14, punctul 40 și jurisprudența citată.

26 — A se vedea de exemplu Hotărârea L.u.P., citată la nota de subsol 19, punctele 24 și 32.



privire la natura precisă a îngrijirii medicale acordate și la identitatea persoanei care le-a asigurat, cu privire la împrejurarea dacă aceste îngrijiri ar fi putut fi acordate fără livrarea medicamentelor în cauză și cu privire la identitatea persoanei căreia i-a fost transferat dreptul de a dispune de medicament în calitate de proprietar (cu alte cuvinte, beneficiarul livrării).

45. Din răspunsurile părților am înțeles că tratamentul în cauză implica o serie de operațiuni legate între ele. Un medic pune un diagnostic stării de sănătate exacte a pacientului și identifică o formulă a citostaticelor adaptată pentru a trata situația sa particulară; un calendar terapeutic este stabilit împreună cu pacientul; citostaticile sunt prescrise de medic și preparate de farmacist; preparatul este verificat și medicamente complementare pot fi adăugate pentru a reduce efectele secundare; preparatul este apoi administrat de personal medical, fie sub controlul medicului, fie informându-l pe acesta cu privire la orice problemă care ar putea impune intervenția sa; în orice moment poate fi necesar ca acesta să ajusteze doza sau compoziția medicamentelor administrate sau să modifice calendarul terapeutic.

46. Având în vedere această descriere, este clar că există o continuitate terapeutică ce include atât „prestarea de îngrijiri medicale în exercitarea profesiunilor medicale și paramedicale”, cât și livrarea de medicamente. Este de asemenea clar că, fără livrarea medicamentelor, îngrijirea medicală nu ar avea niciun sens; acea livrare este, așadar, „strict necesară la momentul prestării de servicii de îngrijire medicală”.

47. Cu toate acestea, considerăm că este dificil să se considere, în același timp, că livrarea de medicamente nu este „din punct de vedere material și economic dissociabilă [de prestarea de servicii de îngrijire medicală]” sau că aceasta este „atât de strâns legată [de îngrijirea medicală] încât [ele] formează în mod obiectiv o singură operațiune economică indivizibilă, a cărei descompunere ar avea un caracter artificial”.

48. În această privință, trebuie să se țină seama de cel care livrează medicamentul și de cel care îl primește. Această chestiune a fost abordată cu ocazia ședinței și, deși s-a recunoscut că aproape în toate cazurile plata a fost efectuată de un organism public sau privat de asigurări de sănătate, pare totuși cert că „dreptul de a dispune de [medicamente] în calitate de proprietar” este dobândit de pacient. Nici medicul, nici organismul de asigurări de sănătate nu pot impune pacientului să accepte sau să nu accepte administrarea medicamentului. Este, așadar, imposibil să se considere că medicul efectuează livrarea medicamentului către pacient ca parte integrantă a îngrijirii medicale acordate. Pare deci necesar să continuăm pe premisa că pacientul primește mai multe prestații: îngrijire medicală din partea medicului și a personalului medical, medicamente din partea farmaciei spitalului.

49. În cazul în care prestații diferite sunt furnizate de persoane diferite, pare inevitabilă concluzia că aceste prestații nu pot „să formeze în mod obiectiv o singură operațiune economică indivizibilă, a cărei descompunere ar avea un caracter artificial” sau să fie „din punct de vedere material și economic dissociabile”. Acestea pot fi (într-adevăr, se pare că *sunt*) „conexe”, iar o astfel de legătură de conexitate va permite ca livrarea de medicamente să fie scutită în cazul în care prestarea serviciilor de îngrijire medicală este scutită în temeiul articolului 13 secțiunea A alienatul (1) litera (b) din A șasea directivă, însă nu și în cazul în care aceasta este scutită în temeiul articolului 13 secțiunea A alienatul (1) litera (c). În această privință, faptul că persoana care livrează medicamentul este diferită de cea care acordă îngrijirea medicală împiedică, în opinia noastră, considerarea celor două operațiuni ca fiind o singură prestație, independent de faptul că niciuna dintre prestații nu are utilitate fără cealaltă – spre deosebire, de exemplu, de situația examinată în cauza Deutsche Bank<sup>27</sup>, în care două prestații comparabile legate între ele erau furnizate de aceeași persoană impozabilă.

27 — Hotărârea din 19 iulie 2012 (C-44/11, punctele 20-29); a se vedea de asemenea Concluziile noastre prezentate în acea cauză, punctele 26-32.

50. Același raționament ne determină să considerăm că livrările de medicamente nu pot fi considerate „accesorii ale serviciului principal, astfel încât acestea nu constituie un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia, în cele mai bune condiții, de serviciul principal al prestatorului”. Atunci când un medic pune un diagnostic, prescrie un tratament și asigură controlul acestuia, astfel cum s-a subliniat în răspunsurile la întrebările adresate de Curte, ar fi artificial să se afirme că medicamentele administrate au fost furnizate – de o persoană diferită – ca „un mijloc de a beneficia, în cele mai bune condiții, de acele servicii”. Furnizarea medicamentelor este, în mod logic, conexă serviciilor medicului, dar este în mod clar dissociabilă de acestea și nu constituie un mijloc pentru a beneficia în cele mai bune condiții de ele. Se poate chiar concepe că livrarea medicamentelor constituie principala preocupare a pacientului și că diagnosticul, prescrierea și controlul administrării nu constituie decât mijlocul prin care se beneficiază în cele mai bune condiții posibile de acea prestație.

51. Mai trebuie să se aprecieze dacă principiul neutralității fiscale nu impune o soluție diferită.

52. Împărtășim punctul de vedere al Comisiei potrivit căruia principiul menționat nu impune o astfel de soluție diferită.

53. Principiul neutralității fiscale nu permite extinderea domeniului de aplicare al unei scutiri în lipsa unui text clar în acest sens. El nu constituie o normă a dreptului primar, ci un principiu de interpretare, care trebuie aplicat în paralel cu principiul potrivit căruia scutirile sunt de strictă interpretare<sup>28</sup>.

54. În această privință, modul de redactare a articolului 13 secțiunea A alineatul (1) literele (b) și (c) din A șasea directivă marchează o distincție clară între îngrijirea medicală asigurată de organisme de drept public sau de instituții autorizate corespunzător care acționează în condiții sociale comparabile și cea asigurată – de alte persoane și în alte condiții – în exercitarea unor profesii medicale și paramedicale.

55. Atunci când o diferență de tratament este, așadar, prevăzută în mod clar de A șasea directivă, acestea nu i se poate opune un principiu de interpretare care nu are nicio întâietate în fața textului legislativ.

56. Un stat membru ar trebui să poată însă împiedica orice risc de denaturare a concurenței utilizând posibilitatea de a stabili condiții „în scopul de a [...] preveni orice [posibil] [...] abuz” în temeiul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) din A șasea directivă sau de a refuza, în temeiul articolului 13 secțiunea A alineatul (2) litera (b) din A șasea directivă, să acorde scutirea pentru livrările de bunuri și prestările de servicii care ar fi în mod normal scutite în temeiul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) dacă scopul principal al livrării sau al prestării este „obținerea de venituri suplimentare pentru organismul în cauză prin operațiuni care se află în concurență directă cu cele efectuate de întreprinderile comerciale supuse taxei pe valoarea adăugată”. Orice măsură de acest tip ar implica însă limitarea beneficiului scutirii la activitățile conexe spitalizării și îngrijirii medicale în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b), neextinzând-o la cele conexe prestării de servicii de îngrijire medicală efectuate în exercitarea profesiunilor medicale și paramedicale în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (c). Cu alte cuvinte, aceasta ar implica mai degrabă taxarea unor prestații care nu sunt taxate în prezent decât extinderea domeniului de aplicare al scutirii de TVA.

57. Suntem de acord că punctul de vedere la care am ajuns – și anume că livrarea de medicamente poate fi supusă TVA-ului sau scutită de TVA în funcție de contextul în care acestea sunt administrate – poate părea paradoxal. Cu toate acestea, a afirma că articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (c) este destinat, ca și articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b), să includă activitățile conexe îngrijirii medicale descrise ar însemna să i se atribuie primei dispoziții un sens pe care aceasta nu îl

28 — A se vedea Hotărârea Deutsche Bank, citată la nota de subsol 27, punctul 45.

are. Desigur, din aceasta poate să reiasă că legislația este lacunară. Dacă este adevărat, legiuitorul este cel care trebuie să ia măsuri. Totuși, în opinia noastră, nu este adecvată extinderea interpretării pe care Curtea a dat-o în cauza Comisia/Franța<sup>29</sup> la toate situațiile în care poate avea loc o creștere a prețurilor ca urmare a aplicării TV-ului, în cazul în care nu există o intenție clară a legiuitorului în acest sens.

## Concluzie

58. În lumina tuturor considerațiilor de mai sus, apreciem că răspunsul Curții la întrebările adresate de Bundesfinanzhof ar trebui să fie următorul:

- „1) Expresia «activități conexe» prevăzută la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) 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 include atât livrările de bunuri, cât și prestările de servicii.
- 2) Pentru a putea fi scutită ca activitate conexă spitalizării și îngrijirii medicale conform articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din Directiva 77/388/CEE, livrarea de bunuri sau prestarea de servicii nu trebuie în mod necesar să fie realizată de persoana care asigură spitalizarea sau îngrijirea medicală în cauză.
- 3) Livrările de bunuri sau prestările de servicii care:
  - (i) sunt conexe prestării de servicii de îngrijire medicală în exercitarea profesiunilor medicale și paramedicale în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (c) din Directiva 77/388/CEE,
  - (ii) sunt, din punct de vedere material și economic, dissociabile de prestarea unor astfel de servicii de îngrijire medicală și
  - (iii) care nu sunt conexe spitalizării și îngrijirii medicale în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din aceeași directivănu pot beneficia de scutire în temeiul uneia sau alteleia dintre aceste dispoziții.”

29 — Citată la punctul 27, nota de subsol 18 de mai sus.