



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL GERARD WILLIAM HOGAN
prezentate la 23 septembrie 2021¹

Cauza C-228/20

**I GmbH
împotriva
Finanzamt H**

[cerere de decizie preliminară formulată de Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal al landului Saxonia Inferioară, Germania)]

„Cerere de decizie preliminară – Taxa pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 132 alineatul (1) litera (b) – Scutiri pentru anumite activități medicale de interes general – Noțiunea de «instituții recunoscute în mod corespunzător» – Noțiunea de «condiții sociale comparabile celor aplicabile organismelor de drept public»”

I. Introducere

1. În ce condiții poate beneficia un spital administrat privat de scutirea de TVA acordată spitalelor publice pentru tratamente medicale și îngrijiri medicale? După cum se va observa, aceasta nu este o întrebare deloc simplă, dar, în esență, aspectul invocat în prezenta cerere de decizie preliminară privește interpretarea articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”). Această dispoziție este cea care prevede o scutire pentru anumite activități de îngrijire medicală exercitate de anumite tipuri de instituții medicale.

2. Scutirile prevăzute la articolul 132 din Directiva TVA se întemeiază pe considerații de politică ce nu sunt neapărat perfect coerente. După cum a observat D. Berlin, progresele înregistrate în ceea ce privește armonizarea în materie de TVA au fost adesea guvernate de considerații extrem de practice, care au fost adesea dictate, la rândul lor, de realitățile politicii naționale și de particularitățile regionale².

3. Cererea din prezenta cauză a fost formulată de Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal al landului Saxonia Inferioară, Germania) în cadrul unui litigiu între o societate cu răspundere limitată I, pe de o parte, și Finanzamt H (Administrația Fiscală H, Germania), pe de altă parte, cu privire la scutirea de TVA a serviciilor de spitalizare prestate de I în cursul exercițiilor fiscale 2009-2012. Constatând existența unei anumite tensiuni între reglementarea

¹ Limba originală: engleza.

² A se vedea Berlin, D., *La directive TVA 2006/112*, Bruylant, Bruxelles, 2020, p. 538.

națională în cauză și modul de redactare a articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, instanța de trimitere a decis să solicite Curții să se pronunțe cu privire la interpretarea care trebuie dată acestei dispoziții.

4. De la bun început, trebuie să menționăm că o parte a jurisprudenței existente a Curții în materie poate să nu fie întotdeauna perfect coerentă. Astfel cum vom vedea de asemenea, dificultatea provine parțial din faptul că unele dintre noțiunile cuprinse la articolul 132 alineatul (1) litera (b) sunt ele însele definite necorespunzător și dificil de aplicat. Prin urmare, prezenta cauză oferă Curții ocazia de a clarifica această jurisprudență prin efectuarea unei analize cuprinzătoare și sistemice a acestei dispoziții. Cu toate acestea, înainte de a efectua această analiză, trebuie prezentat mai întâi cadrul legislativ relevant.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

5. Articolul 131 din Directiva TVA este singurul articol care figurează în capitolul 1 din titlul IX din această directivă, intitulat „Dispoziții generale” și, respectiv, „Scutiri”. Acest articol are următorul cuprins:

„Scutirile prevăzute la capitolele 2-9 se aplică fără să aducă atingere altor dispoziții [ale Uniunii] și în conformitate cu condițiile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a acestor scutiri și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz.”

6. Articolul 132 alineatul (1) din Directiva TVA, care figurează în capitolul 2 din aceasta, intitulat „Scutiri pentru anumite activități de interes general”, din titlul IX din această directivă, prevede:

„Statele membre scutesc următoarele tranzacții:

[...]

(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, centre de tratament medical sau diagnoză și 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;

[...]”

7. Articolul 133 din aceeași directivă prevede:

„Statele membre pot acorda altor organisme decât cele de drept public fiecare dintre scutirile prevăzute la articolul 132 alineatul (1) literele (b), (g), (h), (i), (l), (m) și (n) sub rezerva respectării, în fiecare caz în parte, a uneia sau mai multora dintre următoarele condiții:

- (a) nu este necesar ca organismele în cauză să urmărească în mod sistematic obținerea unui profit, iar orice profituri eventuale nu se distribuie, ci se alocă în scopul continuării sau îmbunătățirii serviciilor prestate;
- (b) este necesar ca organismele în cauză să fie gestionate și administrate în mod esențial cu titlu gratuit de către persoane care nu au, fie prin ele însele, fie prin intermediari, interese directe sau indirecte în rezultatele activităților respective;
- (c) organismele în cauză au obligația de a practica prețuri aprobate de autoritățile publice sau care nu depășesc asemenea prețuri aprobate sau, pentru operațiunile care nu sunt supuse aprobării, prețuri mai mici decât cele practicate pentru operațiuni similare de întreprinderile comerciale supuse TVA;
- (d) este necesar ca scutirile să nu fie susceptibile de a cauza denaturări ale concurenței în dezavantajul întreprinderilor comerciale supuse TVA.

[...]

B. Dreptul german

8. Articolul 4 punctul 14 litera b) din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, denumită în continuare „UStG”), în versiunea în vigoare de la 1 ianuarie 2009, prevede:

„Potrivit articolului 4 din UStG, dintre operațiunile prevăzute la articolul 1 alineatul (1) punctul 1 sunt scutite:

[...]

14. [...]

b) spitalizarea și îngrijirea medicală, inclusiv diagnosticarea, examenele medicale, prevenția, recuperarea, îngrijirile obstetrice și îngrijirile paliative, precum și operațiunile strâns legate de acestea, asigurate de organisme de drept public. Prestațiile enumerate în prima teză sunt scutite și atunci când sunt furnizate în

aa) spitalele autorizate în sensul articolului 108 din Fünften Buches Sozialgesetzbuch (Codul securității sociale, vol. V);

[...]

cc) instituțiile utilizate ca prestatori de îngrijiri medicale de către organismele de asigurare obligatorie împotriva accidentelor în temeiul articolului 34 din Siebten Buches Sozialgesetzbuch [Codul securității sociale, vol. VII];

[...]”

9. Articolul 108 din SGB V, intitulat „Spitale autorizate”, prevede:

„Casele de asigurări de sănătate pot autoriza asigurarea spitalizării numai dacă este efectuată de următoarele spitale (spitale autorizate):

1. Spitale recunoscute ca spitale universitare [...]
2. Spitale care sunt incluse în planul spitalicesc al unui land (spitale incluse în plan) sau
3. Spitale care au încheiat un contract de îngrijiri medicale cu Landesverbände der Krankenkassen (asociații ale caselor de asigurări de sănătate la nivel de land) și cu Verbände der Ersatzkassen (asociații ale caselor de asigurări de sănătate substitutive).”

10. Rezultă că, în dreptul german, diferența dintre o casă de asigurări de sănătate și o casă de asigurări de sănătate substitutivă o reprezintă, din motive istorice, modul în care sunt organizate acestea. Acest lucru nu pare să fie relevant în prezenta cauză.

11. Articolul 109 din SGB V, intitulat „Încheierea contractelor de îngrijiri medicale cu spitalele”, prevede:

„[...]”

(2) Nu există niciun drept de a încheia un contract de îngrijiri medicale precum cel prevăzut la articolul 108 punctul 3 din SGB V [...]

(3) Un contract de îngrijiri medicale în temeiul articolului 108 punctul 3 din SGB V nu poate fi încheiat atunci când spitalul

1. nu oferă garanția unei spitalizări performante și economice,
2. [nu îndeplinește anumite cerințe de calitate] sau
3. nu este necesar pentru o spitalizare adaptată necesităților persoanelor asigurate.

[...]”

12. Articolul 1 din Gesetz zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Krankenhausfinanzierungsgesetz) (Legea privind finanțarea spitalelor, denumită în continuare „KHG”, BGBl. I, 1991, p. 886), intitulat „Principiul”, prevede în versiunea prezentată de instanța de trimitere ca fiind aplicabilă litigiului principal, aspect care revine instanței menționate să confirme:

„(1) Prezenta lege are ca obiect garantarea securității economice a spitalelor în vederea asigurării îngrijirilor medicale de înaltă calitate, adaptate pacienților și necesităților populației de către spitale performante, de înaltă calitate și independente economic și a contribuției la taxe de spitalizare acceptabile din punct de vedere social.”

13. Articolul 6 din Legea privind finanțarea spitalelor prevede:

„(1) Landurile elaborează planuri spitalicești și programe de investiții în vederea realizării obiectivelor menționate la articolul 1; trebuie luate în considerare cheltuielile conexe, în special impactul asupra taxelor de spitalizare.

[...]

(4) Prin legea landului se stabilesc detalii suplimentare.”

14. În observațiile sale scrise, guvernul german a arătat că Bundesministerium der Finanzen (Ministerul Federal de Finanțe, Germania) a adoptat o circulară administrativă obligatorie, aplicabilă de la 1 ianuarie 2009. Potrivit acestei circulare, chiar și spitalele private care nu sunt spitale autorizate în sensul articolului 108 din SGB V ar putea solicita scutirea de la plata taxei în cazul în care prestațiile pe care le-au oferit au corespuns prestațiilor furnizate de spitale administrate de organisme publice sau de spitale autorizate în sensul articolului 108 din SGB V, iar costurile au fost suportate în mare parte de casele de asigurări de sănătate sau de alte organisme de securitate socială. Aceasta este situația în cazul în care, în cursul exercițiului financiar precedent, cel puțin 40 % din zilele de spitalizare sau zilele facturate din cursul anului se referă la pacienți pentru care serviciile de spitalizare au fost facturate pentru o sumă care nu a depășit suma care ar fi fost rambursată de organismele de securitate socială³.

15. În sfârșit, articolul 30 din Gewerbeordnung (Codul privind exercitarea profesiilor artisanale, comerciale și industriale, denumit în continuare „GewO”), intitulat „Spitale private”, menționează:

„(1) Întreprinzătorii din spitale private și din spitale private de maternitate, precum și din spitale psihiatrice private sunt obligați să obțină o autorizație din partea autorității competente. Autorizația nu este refuzată decât dacă

1. Există fapte care indică lipsa de credibilitate a întreprinzătorului în ceea ce privește administrarea sau gestionarea instituției sau a clinicii,
 - 1a. Există fapte care arată că nu este garantată îngrijirea și asistența medicală adecvată a pacienților,
 2. Potrivit descrierilor și planurilor care trebuie prezentate de întreprinzător, elementele structurale și alte facilități tehnice ale unității sau clinicii nu respectă cerințele sanitare,
 3. Unitatea sau clinica se află numai într-o parte a unei clădiri ocupate și de alte persoane, iar funcționarea sa poate cauza dezavantaje sau pericole considerabile pentru colucitorii respectivei clădiri sau
 4. Unitatea sau clinica este destinată să găzduiască persoane cu boli contagioase sau cu boli mintale, iar locul unde este amplasată poate cauza dezavantaje sau pericole semnificative pentru proprietarii sau ocupanții proprietăților învecinate.
- (2) Înainte de acordarea autorizației, poliția locală și autoritățile municipale sunt consultate cu privire la aspectele menționate la alineatul (1) punctele 3 și 4.”

³ Această condiție a fost adăugată în 2019 la articolul 4 punctul 14 litera b) punctul aa) din UStG.

III. Situația de fapt din procedura principală și cererea de decizie preliminară

16. Reclamanta din litigiul principal este o societate cu răspundere limitată de drept german, al cărei obiect de activitate este, potrivit statutului său, proiectarea, construirea și exploatarea unui spital specializat în neurologie. Activitățile acestui spital au fost autorizate de stat în sensul articolului 30 din GewO.

17. Pacienții reclamantei sunt plătitori direcți care efectuează plăți anticipate pentru tratamentul lor, persoane asigurate în sistemul privat, beneficiari ai unui ajutor, așa-numiții pacienții „consulari” în cazul cărora ambasada unui stat străin se angajează să suporte costurile, membri ai armatei federale, pacienți ai caselor profesionale și pacienți din sistemul obligatoriu de asigurări de sănătate.

18. Inițial, reclamanta a facturat serviciile de spitalizare și de îngrijiri medicale prestate de ea și operațiunile conexe pe baza tarifelor de spitalizare zilnice, potrivit practicii obișnuite inclusiv în cazul spitalelor în sensul articolului 108 din SGB V. Serviciile medicale opționale au fost facturate separat în temeiul Gebührenordnung für Ärzte (Reglementarea privind tarifele pentru doctori). În plus, pacienților care au fost plasați în camere cu unul sau cu două paturi li s-au facturat tarife suplimentare. Cu toate acestea, în timp, reclamanta a trecut progresiv de la sistemul său de facturare la facturarea per caz [așa-numitul sistem Diagnosis Related Group (DRG)]⁴. În fața instanței de trimitere, reclamanta a susținut că, în anul 2011, numai 15 %-20 % din zilele de tratament ar fi fost facturate potrivit sistemului DRG.

19. La 28 iunie 2012, reclamanta a încheiat cu un organism de asigurare obligatorie împotriva accidentelor un acord-cadru în sensul articolului 4 punctul 14 litera b) a doua teză punctul cc) din UStG. Acest acord a intrat în vigoare la 1 iulie 2012.

20. În declarațiile sale de TVA pentru anii 2009-2012, reclamanta a considerat că serviciile sale de spitalizare facturate pe baza tarifelor fixe zilnice de spitalizare, precum și contribuțiile facturate medicilor agreați sunt operațiuni scutite de TVA. Cu toate acestea, în cadrul unui control fiscal, administrația fiscală competentă a considerat că marea majoritate a operațiunilor efectuate de reclamantă înainte de 1 iulie 2012 nu erau scutite de TVA, întrucât nu era un spital autorizat în sensul articolului 108 din SGB V. Această poziție a fost confirmată printr-o decizie privind contestația împotriva rezultatului controlului și în acțiunea formulată împotriva acestei decizii.

21. Reclamanta a introdus în consecință o acțiune la instanța de trimitere în care susține că operațiunile în cauză ar trebui să fie scutite de TVA în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA în măsura în care au fost efectuate de un spital autorizat care prestează servicii în aceleași condiții ca un organism de drept public. Pentru a demonstra acest lucru, reclamanta susține că activitatea sa este de interes general din moment ce, în primul rând, oferă o gamă de servicii comparabile cu cele ale instituțiilor publice sau ale instituțiilor incluse în planul spitalicesc al unui land, în al doilea rând, este una dintre cele mai renumite clinici de neurochirurgie din lume și, în al treilea rând, furnizează serviciile sale tuturor persoanelor, indiferent dacă acestea sunt asigurate în cadrul unui sistem de asigurări de stat sau privat ori dacă nu sunt asigurate.

⁴ Un DRG este un sistem de clasificare a cazurilor spitalicești în grupuri diferite.

22. La rândul său, instanța de trimitere arată că, pentru perioadele în cauză, reclamanta nu îndeplinește condițiile pentru a beneficia de o scutire în temeiul articolului 4 punctul 14 litera b) a doua teză punctul aa) din UStG sau al articolului 4 punctul 14 litera b) a doua teză punctul cc) din UStG. Astfel, pe de o parte, acordul-cadru încheiat de reclamantă cu organismul de asigurare împotriva accidentelor nu a intrat în vigoare decât la 1 iulie 2012 și, pe de altă parte, reclamanta nu îndeplinește condițiile prevăzute la articolul 108 din SGB V, care i-ar conferi dreptul de a fi considerată spital autorizat. Instanța de trimitere are însă îndoieli cu privire la compatibilitatea acestor condiții cu articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA.

23. În această privință, instanța de trimitere tinde să împărtășească opinia Secțiilor a cincea și a unsprezecea ale Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), potrivit cărora aceste cerințe le depășesc pe cele prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA. Astfel, având în vedere condițiile prevăzute la articolul 108 din SGB V pentru calificarea drept spital autorizat în sensul acestei dispoziții, aceasta consideră că orice cerință potrivit căreia spitalele private trebuie să îndeplinească aceste condiții pentru a beneficia de scutirea de TVA ar limita avantajul scutirii la spitalele incluse deja într-un plan spitalicesc sau care au încheiat deja o convenție cu o asociație de case de asigurări de sănătate sau cu o asociație de case de asigurări de sănătate substitutive. Astfel, alte spitale private ar avea puține șanse de a fi incluse într-un plan spitalicesc sau de a semna o astfel de convenție dacă există deja suficiente paturi de spital disponibile pentru o anumită specialitate într-un land. În consecință, servicii medicale similare ar fi tratate în mod diferit, după cum spitalul care prestează serviciile a solicitat anterior sau ulterior includerea într-un plan spitalicesc sau încheierea unui contract de îngrijiri medicale cu o asociație de case de asigurări de sănătate la nivel de land sau cu o asociație de case de asigurări de sănătate substitutive, ceea ce ar fi incompatibil cu principiul neutralității fiscale.

24. Dacă articolul 4 punctul 14 litera b) din UStG ar fi considerat incompatibil cu articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, instanța de trimitere consideră că, în acest caz, s-ar ridica problema dacă reclamanta ar putea invoca această dispoziție din directiva menționată. În acest scop, este necesar ca serviciile de spitalizare furnizate de reclamanta din litigiul principal și operațiunile strâns legate de acestea să fi fost prestate în condiții sociale comparabile cu cele aplicabile organismelor de drept public.

25. În această privință, instanța de trimitere arată că Secția a unsprezecea a Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală) a statuat că legiuitorul german a încălcat articolul 132 din Directiva TVA numai în măsura în care această dispoziție subordonează acordarea scutirii de TVA condiției ca serviciile în cauză să fie prestate de o instituție spitalicească autorizată în sensul articolului 108 din SGB V. Cu toate acestea, nu ar fi contrar dispozițiilor articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA ca reglementarea națională să condiționeze această scutire – astfel cum se prevede la articolul 4 punctul 14 litera b) a doua teză punctul aa) din UStG, la articolul 108 punctele 2 și 3 din SGB V, la articolele 1 și 6 din KHG și la articolul 109 din SGB V – de îndeplinirea cerințelor referitoare la performanța spitalului în ceea ce privește personalul, locațiile, echipamentele și eficiența managementului acestuia din punctul de vedere al costurilor.

26. Instanța de trimitere are îndoieli cu privire la această analiză. Ea consideră că, pentru a stabili dacă operațiunile sunt efectuate în „condiții sociale comparabile” în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, trebuie să se aplice criterii diferite de cele invocate de Secția a unsprezecea a Bundesfinanzhof, și anume dacă costurile suportate în raport cu majoritatea pacienților sunt sau nu sunt rambursate de organismele de securitate socială.

27. În aceste condiții, instanța de trimitere a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

- „1) Articolul 4 punctul 14 litera b) din [UStG] este compatibil cu articolul 132 alineatul (1) litera (b) din [Directiva TVA], în măsura în care scutirea de impozit a spitalelor care nu sunt organisme de drept public este condiționată de autorizarea spitalelor în temeiul articolului 108 din [SGB V]?
- 2) În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare, care sunt cerințele pentru ca spitalizarea asigurată de spitalele de drept privat să aibă loc în «condiții sociale comparabile», în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, celor aplicabile spitalizării asigurate de organisme de drept public?»

IV. Analiză

A. *Observații introductive*

28. Întrucât atât instanța de trimitere, cât și părțile au făcut referire la principiul neutralității fiscale, ar putea fi util să începem prin clarificarea sensului acestei sintagme. Astfel, o trecere în revistă rapidă a jurisprudenței Curții arată că sintagma „principiul neutralității fiscale” este utilizată în cel puțin trei contexte diferite⁵.

29. În primul rând, această sintagmă este adesea utilizată pentru a descrie faptul că o persoană care a trebuit să plătească TVA pentru a achiziționa bunuri sau servicii poate deduce ulterior această taxă dacă respectivele bunuri sau servicii sunt, la rândul lor, destinate a fi utilizate în scopul unei activități impozabile⁶. Acesta este în mod clar sensul principal al acestei sintagme.

30. În al doilea rând, principiul neutralității fiscale este înțeles uneori ca reflectând, în materie de TVA, principiul egalității de tratament⁷. Atunci când este utilizat în acest sens, un astfel de principiu poate fi invocat, desigur, pentru a contesta validitatea unei dispoziții din Directiva TVA⁸.

⁵ A se vedea, cu privire la primele două sensuri, Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punctele 47 și 48). În unele hotărâri, în prezentarea jurisprudenței sale, Curtea combină aceste sensuri diferite, ceea ce poate da impresia unei anumite confuzii în ceea ce privește domeniul de aplicare al principiului neutralității fiscale. A se vedea de exemplu Hotărârea din 29 octombrie 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punctele 40-44).

⁶ A se vedea în acest sens Hotărârea din 22 februarie 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, punctul 24), Hotărârea din 22 decembrie 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, punctul 38), și, mai recent, Hotărârea din 26 aprilie 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, punctul 43), sau Hotărârea din 26 aprilie 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, punctele 32-34).

⁷ Hotărârea din 13 martie 2014, Jetair și BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, punctul 53), și Hotărârea din 17 decembrie 2020, WEG Tevesstraße (C-449/19, EU:C:2020:1038, punctul 48).

⁸ A se vedea, de exemplu, Hotărârea din 7 martie 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punctul 38).

31. În *al treilea rând*, Curtea utilizează uneori această sintagmă pentru a arăta că TVA-ul ar trebui să fie neutru din punctul de vedere al concurenței⁹. În esență, ideea este că produsele sau serviciile similare care se află în concurență unele cu altele ar trebui tratate în același mod¹⁰. Cu toate acestea, acest principiu este oarecum diferit de principiul egalității de tratament, întrucât nu constituie un fel de normă fundamentală de drept primar care să poată determina validitatea unei scutiri declarate¹¹. Utilizată în acest (al treilea) sens, ideea neutralității fiscale este mai degrabă un principiu de interpretare ce intervine atunci când alte metode de interpretare nu conduc la un rezultat concludent¹².

32. În prezenta cauză, argumentele privind neutralitatea fiscală invocate de instanța de trimitere și de părți utilizează această sintagmă în acest al treilea sens, și anume ca referindu-se la obiectivul urmărit de Directiva TVA: ca taxa să fie, în măsura posibilului, neutră din punctul de vedere al concurenței. Cu toate acestea, după cum vom observa, principiul egalității de tratament, ca principiu general de drept, este de asemenea relevant pentru interpretarea acestor dispoziții ale Directivei TVA.

B. Cu privire la prima întrebare

33. Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere dorește să afle dacă articolul 4 punctul 14 litera b) din UStG, în versiunea aplicabilă perioadei fiscale în cauză, este compatibil cu articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA.

34. În această privință, trebuie amintit totuși că, în contextul procedurii unei trimiteri preliminare, Curtea nu este competentă, ca atare, să se pronunțe cu privire la conformitatea dispozițiilor naționale cu dreptul Uniunii, ci, în conformitate cu articolul 267 primul paragraf TFUE, numai cu privire la interpretarea tratatelor, precum și la validitatea și la interpretarea actelor adoptate de instituțiile, organele, oficiile sau agențiile Uniunii Europene¹³.

35. În consecință și având în vedere clarificările aduse de guvernul german în observațiile sale cu privire la legislația sa națională, considerăm că prima întrebare trebuie înțeleasă în sensul că se referă în esență la aspectul dacă articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care acordă scutirea de TVA unui spital privat neuniversitar numai în cazul în care acest spital este utilizat ca prestator de îngrijiri medicale de către organismele de asigurare obligatorie împotriva accidentelor sau în cazul în care este inclus într-un plan spitalicesc al unui land (spitale incluse în plan) ori a încheiat un contract de îngrijiri medicale cu o asociație de case de asigurări de sănătate la nivel de land sau cu o asociație de case de asigurări de sănătate

⁹ Noțiunea de neutralitate fiscală este împrumutată de la școlile liberale de economie, care s-au angajat în special să atribuie taxelor un obiectiv de randament strict. Cu toate acestea, în practică, niciun sistem fiscal nu este neutru din punct de vedere economic, deoarece alegerile privind baza de impozitare și cota de impozitare influențează în mod necesar comportamentul agenților economici. În consecință, ideea că, în general, taxele ar trebui să fie neutre a fost mai mult sau mai puțin abandonată, rolul impozitării ca instrument de intervenționism economic și social afirmându-se treptat. A se vedea Bommier, L., *L'objectif de neutralité du droit fiscal comme fondement d'une imposition de l'entreprise*, LGDJ, Paris, 2021, p. 4-7.

¹⁰ A se vedea în special în acest sens Hotărârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, punctul 49).

¹¹ A se vedea de exemplu Hotărârea din 19 iulie 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, punctul 45).

¹² Astfel cum a recunoscut Curtea în Hotărârea din 7 martie 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punctul 54), atunci când legiuitorul Uniunii este chemat, cu ocazia adoptării unei măsuri fiscale, să facă alegeri de natură politică, economică, precum și socială și să stabilească o ordine de prioritate a unor interese divergente sau să facă aprecieri complexe, trebuie să i se recunoască o putere largă de apreciere. Situația este aceeași la nivel național atunci când o directivă acordă statelor membre libertatea de a nu aplica criteriile stabilite de directivă, ci de a le preciza. A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2019:942, punctele 55-60 și jurisprudența citată).

¹³ A se vedea de exemplu Hotărârea din 17 iulie 2008, ASM Brescia (C-347/06, EU:C:2008:416, punctul 28).

substitutive sau în cazul în care a efectuat, în cursul exercițiului precedent, cel puțin 40 % din prestațiile de spitalizare facturate pentru o sumă mai mică decât suma rambursabilă de către organismele de securitate socială.

36. Desigur, în acest context, premisa de la care se pornește este aceea că diferitele scutiri prevăzute la articolul 132 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretate în mod strict¹⁴. Aceasta înseamnă că interpretarea lor nu ar trebui să producă efecte dincolo de ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor pe care le urmăresc. Aceste obiective au în vedere, în general, scutirea de TVA a anumitor activități de interes general în vederea facilitării accesului la anumite servicii, precum și a livrării anumitor bunuri, evitând costurile suplimentare care ar apărea dacă ar fi supuse TVA-ului¹⁵. Această normă de strictă interpretare nu înseamnă că termenii utilizați pentru a defini scutirile trebuie să fie interpretați într-un mod care nu ar conduce la îndeplinirea acestor obiective și care, prin urmare, ar priva aceste scutiri de efecte¹⁶.

37. În acest context, articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA prevede că statele membre scutesc „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, centre de tratament medical sau diagnoză și alte instituții de natură similară recunoscute în mod corespunzător”. Această dispoziție este completată de articolul 132 alineatul (1) litera (c), care prevede că statele membre scutesc, de asemenea, „prestarea de îngrijiri medicale în exercitarea profesiunilor medicale și paramedicale, astfel cum sunt definite de statul membru în cauză”.

38. Întrucât cele două prevederi reprezintă în esență doar versiuni consolidate ale dispozițiilor anterioare ale articolului 13 partea A alineatul (1) literele (b) și (c) 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 evaluare¹⁷, ele trebuie interpretate în același mod. În consecință, trebuie să se considere că jurisprudența Curții de Justiție referitoare la articolul 13 partea A alineatul (1) literele (b) și (c) din Directiva 77/388 este aplicabilă, în principiu, și articolului 132 alineatul (1) literele (b) și (c) din Directiva TVA¹⁸.

39. Din jurisprudența Curții rezultă că scutirea prevăzută în prezent la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA urmărește, împreună cu scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (c) din această directivă, să reducă costurile cu îngrijirea sănătății¹⁹ prin stabilirea condițiilor în care pot fi scutite toate serviciile care au ca obiect diagnosticarea, tratarea și, în măsura în care este posibil, vindecarea bolilor sau a problemelor de sănătate²⁰.

¹⁴ A se vedea de exemplu Hotărârea din 2 iulie 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punctul 18).

¹⁵ A se vedea în acest sens Hotărârea din 5 octombrie 2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, punctul 30).

¹⁶ A se vedea de exemplu Hotărârea din 8 octombrie 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punctul 28).

¹⁷ (JO 1977, L 145, p. 1).

¹⁸ A se vedea de exemplu Hotărârea din 18 septembrie 2019, Peters (C-700/17, EU:C:2019:753, punctul 18).

¹⁹ A se vedea de exemplu Hotărârea din 13 martie 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, punctul 28).

²⁰ A se vedea în acest sens Hotărârea din 10 iunie 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, punctul 27), și Hotărârea din 13 martie 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, punctul 29).

40. Deși aceste două prevederi urmăresc același obiectiv, ele au totuși un domeniu de aplicare diferit. În timp ce articolul 132 alineatul (1) litera (b) din directivă se referă la prestațiile realizate în cadrul unei *unități medicale*, articolul 132 alineatul (1) litera (c) din directivă se referă la prestațiile realizate în afara unei astfel de unități, fie la domiciliul privat al prestatorului, fie la domiciliul pacientului sau în orice alt loc²¹.

41. Mai precis, referitor la scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, există trei cerințe²², care se referă la:

- natura serviciului prestat;
- forma instituției care prestează serviciul și
- modul în care se prestează serviciul²³.

42. În ceea ce privește *prima cerință*, din modul de redactare a articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA rezultă că prestațiile în cauză, pentru a fi scutite, trebuie să se încadreze în una dintre următoarele trei categorii:

- prestații legate de spitalizarea unui pacient, și anume internarea și timpul petrecut de o persoană într-un spital²⁴, sau
- prestații care au scopul de a proteja, de a menține sau de a restabili sănătatea persoanelor sau²⁵
- prestații care se referă la operațiuni care sunt strâns legate de aceste prime două categorii de activități²⁶.

43. În ceea ce privește prezenta cauză, nu se ridică niciun fel de probleme în legătură cu prima cerință. *Celelalte două cerințe* sunt cele care prezintă propriile dificultăți atât în ceea ce privește definirea domeniului lor de aplicare, cât și a modului de aplicare a acestora. În continuare, propunem examinarea în mod succesiv a acestor cerințe.

²¹ A se vedea în acest sens Hotărârea din 2 iulie 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punctul 19), și Hotărârea din 18 septembrie 2019, Peters (C-700/17, EU:C:2019:753, punctele 20 și 21). Cu toate acestea, spre deosebire de articolul 132 alineatul (1) litera (b), articolul 132 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA nu se aplică operațiunilor strâns legate de serviciile de îngrijire medicală vizate de prima dispoziție. A se vedea Hotărârea din 13 martie 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, punctul 32).

²² De asemenea, ambele dispoziții au în comun faptul că nu stabilesc nicio cerință cu privire la beneficiarul operațiunilor scutite.

²³ A se vedea în acest sens Concluziile avocatei generale Sharpston prezentate în cauza CopyGene (C-262/08, EU:C:2009:541, punctul 27).

²⁴ Astfel cum a statuat Curtea la punctul 29 din Hotărârea din 1 decembrie 2005, Ygeia (C-394/04 și C-395/04, EU:C:2005:734): „prestațiile care [...] sunt de natură să îmbunătățească confortul și bunăstarea pacienților internați nu pot beneficia, în general, de scutire [cu excepția cazului în care] aceste prestații sunt esențiale pentru atingerea obiectivelor terapeutice urmărite de serviciile de spitalizare și îngrijire medicală în legătură cu care au fost prestate”.

²⁵ Cu privire la natura prestațiilor medicale care ar putea fi scutite, a se vedea de exemplu Hotărârea din 8 iunie 2006, L.u.P. (C-106/05, EU:C:2006:380, punctul 29), Hotărârea din 10 iunie 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, punctele 28 și 40-52), Hotărârea din 10 iunie 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, punctul 37), Hotărârea din 2 iulie 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punctele 28 și 29), și Hotărârea din 4 martie 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167, punctele 25 și 26).

²⁶ A se vedea în acest sens Hotărârea din 2 iulie 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punctele 28-31). Cu privire la noțiunea de activități conexe în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, a se vedea de exemplu Hotărârea din 6 noiembrie 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, punctele 33-35), Hotărârea din 1 decembrie 2005, Ygeia (C-394/04 și C-395/04, EU:C:2005:734, punctele 23-29), Hotărârea din 25 martie 2010, Comisia/Țările de Jos (C-79/09, nepublicată, EU:C:2010:171, punctul 51), și Hotărârea din 10 iunie 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, punctul 49).

1. Cu privire la forma instituției care prestează serviciile în cauză

44. Articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA prevede că serviciile prestate de organisme care nu sunt de drept public nu pot fi scutite de TVA decât dacă acestea sunt „spitale, centre de tratament medical sau diagnoză și alte instituții de natură similară recunoscute în mod corespunzător”. Amintim de la bun început că Curtea a confirmat că noțiunea de „instituții” utilizată în această dispoziție presupune în special ca instituția în cauză să fie o „entitate individualizată”²⁷. În plus, întrucât articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA are un domeniu de aplicare diferit de cel al articolului 132 alineatul (1) litera (c) din directivă, care se referă la îngrijirile medicale prestate în afara unei structuri medicale, numai entitățile individualizate sub forma unei structuri medicale, și anume entitățile în care sunt reunite diferite resurse, în special resurse umane, tehnice, imobiliare și financiare, fac obiectul acestei scutiri speciale²⁸.

45. În ceea ce privește, în primul rând, *tipul de activități* pe care aceste entități trebuie să le desfășoare pentru a putea beneficia de această scutire, articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA precizează că acestea trebuie să fie cele asigurate de spitale, de centre de tratament medical sau diagnoză și de alte instituții de natură similară²⁹.

46. Întrucât aceste categorii de instituții nu sunt definite în Directiva TVA, sensul lor este cel obișnuit în limbajul curent³⁰.

47. În această privință, din sensul lor obișnuit în limbajul curent rezultă că termenii „spitale”, „centre de tratament medical” și „centre de diagnoză” se referă la entități a căror activitate principală constă în îngrijirea bolnavilor sau a victimelor unor vătămări corporale prea complexe pentru a fi tratate la domiciliu sau în cadrul unui cabinet medical, prestarea de servicii medicale care vizează protejarea, menținerea sau restabilirea sănătății persoanelor și efectuarea de analize prin care se urmărește să se constate prezența unei boli sau a unei disfuncții la un pacient³¹.

²⁷ A se vedea Hotărârea din 2 iulie 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punctul 35). De exemplu, Curtea a statuat că un laborator de drept privat care efectuează analize medicale de diagnosticare trebuie considerat instituție „de natură similară” „spitalelor” și „centrelor de îngrijiri medicale și de diagnostic”, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, întrucât analizele efectuate de acest tip de entitate intră, având în vedere finalitatea lor terapeutică, în domeniul de aplicare al noțiunii de „îngrijiri medicale” prevăzute în cadrul dispoziției menționate. A se vedea Hotărârea din 8 iunie 2006, L.u.P. (C-106/05, EU:C:2006:380, punctul 35), și Hotărârea din 10 iunie 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, punctul 60). Cu toate acestea, o entitate care desfășoară o activitate de transport de organe și de prelevări de origine umană, în calitate de independent, pentru spitale și laboratoare nu îndeplinește același tip de funcție specială ca spitalele sau centrele de îngrijiri medicale și de diagnostic sau centrele care sunt considerate relevante pentru calificarea unei entități drept „instituție de natură similară” în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA. Hotărârea din 2 iulie 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punctul 36).

²⁸ Această punere în comun a resurselor este ceea ce au în comun un spital, un centru de tratament medical și un centru de diagnoză. Aceasta este de asemenea ceea ce diferențiază un centru de sănătate de o unitate medicală sau paramedicală ale cărei prestații pot fi de asemenea scutite, dar în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA.

²⁹ În Hotărârea din 23 februarie 1988, Comisia/Regatul Unit (353/85, EU:C:1988:82, punctul 32), în Hotărârea din 6 noiembrie 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, punctul 47), și în Hotărârea din 10 iunie 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, punctul 58), Curtea a statuat cu titlu incidental, fără nicio justificare, că scutirea prevăzută la actualul articol 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA privește serviciile prestate de „instituțiile [...] care au finalități sociale”, deși astfel de finalități nu rezultă nici din modul de redactare, nici din obiectivul care se referă numai la îngrijiri medicale. Este adevărat că această dispoziție prevede o cerință de „comparabilitate a cerințelor sociale”, dar aceasta se referă la modul în care sunt prestate serviciile în cauză, iar nu la obiectul de activitate al instituțiilor care le prestează. Cu toate acestea, observăm că, în jurisprudența sa recentă, Curtea a încetat să se refere la obiectul de activitate social pe care ar trebui să îl aibă instituția în cauză.

³⁰ A se vedea de exemplu Hotărârea din 5 octombrie 2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, punctul 26), și Concluziile noastre prezentate în cauza Grup Servicii Petroliere (C-291/18, EU:C:2019:302, punctele 40-51).

³¹ A se vedea în acest sens Hotărârea din 8 iunie 2006, L.u.P. (C-106/05, EU:C:2006:380, punctul 35).

48. În ceea ce privește noțiunea de instituții de „natură similară”, trebuie să se constate că această noțiune trebuie înțeleasă în sensul că se referă la structuri medicale în care sunt reunite diferite resurse care implică profesii medicale, administratori medicali și altele asemenea pentru a desfășura activități similare celor ale unui spital, ale unui centru de tratament medical sau ale unui centru de diagnostic.

49. În al doilea rând, în ceea ce privește *statutul entităților*, articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA prevede de asemenea că, pentru a beneficia de scutirea prevăzută de această dispoziție, instituțiile în cauză care nu sunt organisme de drept public trebuie să fie „recunoscute în mod corespunzător”. În această privință, reiese în mod clar din versiunea în limba engleză a articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA că această cerință se aplică spitalelor, centrelor de tratament medical, centrelor de diagnostic și altor instituții similare, cu condiția ca acestea să nu fie organisme de drept public³². Într-adevăr, această versiune menționează că scutirea se aplică „[altor] instituții de natură similară *recunoscute în mod corespunzător*”, ceea ce implică faptul că această condiție se aplică și instituției care servește drept punct de referință.

50. Desigur, în limbile latine precum limbile spaniolă, franceză, italiană, portugheză și română, termenii „recunoscute în mod corespunzător” apar după referirea la alte instituții (de exemplu, în franceză, „et d'autres établissements de même nature *dûment reconnus*”), ceea ce ar putea crea impresia că această condiție se referă numai la „alte instituții de natură similară”. Cu toate acestea, întrucât lista instituțiilor vizate se referă în final la aceste alte instituții de natură similară, este clar că această listă trebuie înțeleasă ca fiind doar ilustrativă în ceea ce privește tipul de instituție ale cărei prestații pot fi scutite. În acest context, termenii „recunoscute în mod corespunzător” ar trebui înțeleși în sensul că vizează toate tipurile de instituții medicale menționate la această dispoziție.

51. Pentru a stabili întinderea acestei condiții, este necesar să amintim că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, termenii unei dispoziții de drept al Uniunii care nu face nicio trimitere *expresă* la dreptul statelor membre pentru a stabili sensul și domeniul de aplicare ale acesteia trebuie, în mod normal, să primească în întreaga Uniune Europeană o interpretare autonomă și uniformă³³. Întrucât articolul 132 din Directiva TVA nu face o astfel de trimitere, se poate deduce că termenii utilizați în fiecare condiție de aplicare a scutirilor prevăzute de această dispoziție trebuie considerați noțiuni autonome ale dreptului Uniunii și, prin urmare, sensul și domeniul lor de aplicare trebuie interpretate în mod uniform pe întreg teritoriul Uniunii.

52. Cu toate acestea, caracterul autonom al noțiunii de „instituție recunoscută în mod corespunzător”, care figurează la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, nu trebuie confundat cu faptul că această noțiune, astfel cum trebuie interpretată în temeiul dreptului Uniunii, se referă, în ceea ce privește aplicarea sa, la o anumită împrejurare de fapt, și anume situația instituției în cauză în raport cu legislația națională.

53. În acest context, Curtea a precizat că statutul de instituție „recunoscută în mod corespunzător” nu presupune o procedură formală de recunoaștere și nici nu exclude posibilitatea ca un stat membru să prevadă o astfel de procedură. Este de competența dreptului

³² A se vedea în acest sens, în ceea ce privește noțiunea „instituții de natură similară”, Hotărârea din 8 iunie 2006, L.u.P. (C-106/05, EU:C:2006:380, punctul 41).

³³ A se vedea prin analogie Hotărârea din 29 octombrie 2015, Saudaço (C-174/14, EU:C:2015:733, punctele 52-54).

național al fiecărui stat membru să stabilească normele potrivit cărora o astfel de recunoaștere poate fi acordată instituțiilor care o solicită. Statele membre dispun de o anumită marjă de apreciere în această privință³⁴.

54. Cu toate acestea, potrivit unei jurisprudențe constante, atunci când statele membre dispun de o marjă de apreciere, aceasta trebuie exercitată în limitele impuse de dreptul Uniunii. În special, existența unei astfel de marje de apreciere nu poate repune în discuție limitele noțiunii de „recunoaștere corespunzătoare” a unei instituții medicale în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA³⁵. În plus, atunci când un stat membru își exercită marja de apreciere, acesta trebuie să se asigure că nu face acest lucru într-un mod care ar compromite vreunul dintre obiectivele dreptului Uniunii³⁶.

55. În aceste condiții, considerăm că, pentru a răspunde la întrebarea adresată de instanța de trimitere, trebuie să se stabilească natura și întinderea marjei de apreciere a statului membru la care se face referire în jurisprudență. Acest lucru necesită o interpretare a articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA nu numai în conformitate cu modul de redactare a acestei dispoziții, ci și cu contextul său și cu obiectivele urmărite de acest articol și, mai general, de reglementarea din care face parte³⁷.

56. În această privință, în ceea ce privește *modul de redactare a* articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, trebuie arătat că termenul „în mod corespunzător” este un sinonim pentru „după cum este prevăzut” și că termenul „recunoscut” se referă la ceva stabilit sau cunoscut. În contextul dispoziției menționate, acești termeni adjectivali se referă la spitale, centre de tratament medical, centre de diagnostic și alte instituții similare. Rezultă astfel din textul acestei dispoziții că marja de apreciere conferită statelor membre privește *condițiile* care trebuie îndeplinite de instituții pentru a fi considerate spitale, centre de tratament medical, centre de diagnostic și alte instituții similare³⁸.

57. Astfel cum a susținut în esență Comisia în observațiile sale, această condiție trebuie înțeleasă ca vizând exclusiv excluderea de la beneficiul scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA a instituțiilor medicale ale căror activități nu sunt autorizate de lege sau de organismele profesionale relevante. Într-adevăr, orice activitate, chiar una ilegală, este imposibilă și ar putea beneficia totuși de orice scutire aplicabilă în alt mod. Prin urmare, în cazul în care cerința de a fi „recunoscută în mod corespunzător” nu ar fi prevăzută de această directivă, ea ar conduce la o situație în care o instituție medicală neautorizată ar putea – sau cel puțin ar fi posibil – să beneficieze de scutire³⁹. Toate acestea înseamnă pur și simplu că numai o instituție recunoscută în mod corespunzător ca instituție medicală are dreptul de a beneficia de scutire.

³⁴ Hotărârea din 8 iunie 2006, L.u.P. (C-106/05, EU:C:2006:380, punctul 42), Hotărârea din 6 noiembrie 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, punctele 64 și 81), și Hotărârea din 10 iunie 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, punctele 61-63).

³⁵ A se vedea prin analogie Avizul 3/15 (*Tratatul de la Marrakech pentru facilitarea accesului la operele publicate*) din 14 februarie 2017 (EU:C:2017:114, punctul 122).

³⁶ A se vedea prin analogie Avizul 3/15 (*Tratatul de la Marrakech pentru facilitarea accesului la operele publicate*) din 14 februarie 2017 (EU:C:2017:114, punctul 124).

³⁷ A se vedea de exemplu Hotărârea din 14 mai 2020, Orde van Vlaamse Balies și Ordre des barreaux francophones et germanophone (C-667/18, EU:C:2020:372, punctul 25).

³⁸ A se vedea în acest sens Hotărârea din 10 iunie 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, punctul 74), și Hotărârea din 10 iunie 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, punctul 34). În ambele cauze, din faptul că spitalul era autorizat din punct de vedere administrativ să își desfășoare activitățile, Curtea pare să deducă că acesta a fost recunoscut în mod corespunzător în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA.

³⁹ A se vedea de exemplu Hotărârea din 11 iunie 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, punctul 21), precum și Hotărârea din 17 februarie 2005, Linneweber și Akritidis (C-453/02 și C-462/02, EU:C:2005:92, punctul 29).

58. Această concluzie este confirmată atât de contextul în care sunt utilizați termenii „recunoscute în mod corespunzător”, cât și de obiectivul urmărit de articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA.

59. În ceea ce privește *contextul*, mai multe elemente tind să susțină această concluzie, și anume gradul de armonizare atins de dreptul Uniunii, structura generală a Directivei TVA și economia articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA.

60. În ceea ce privește, în primul rând, gradul de armonizare atins de dreptul Uniunii, se poate observa că activitățile care pot fi scutite în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, precum spitalizarea și îngrijirea medicală, sunt supuse, în general, în diferitele state membre, unor condiții de exercitare specifice. Cu toate acestea, chiar dacă scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA se aplică numai spitalelor, centrelor de tratament medical, centrelor de diagnostic și altor instituții similare, nici Directiva TVA în special, nici dreptul Uniunii în general nu armonizează condițiile de exercitare a acestor activități. În acest context, referirea la necesitatea ca instituția în cauză să fie recunoscută în mod corespunzător este pur și simplu o modalitate de a ține seama de această lipsă de armonizare, impunând totodată ca prestațiile în cauză să fie efectuate, din punctul de vedere al statului membru în cauză, în mod legal.

61. În al doilea rând, în ceea ce privește structura generală a Directivei TVA, din moment ce articolul 132 alineatul (1) litera (b) și articolul 132 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA urmăresc același obiectiv și, prin urmare, se completează reciproc⁴⁰, condițiile de aplicare a acestor dispoziții ar trebui, în măsura posibilului, să facă obiectul unei interpretări similare. S-ar putea observa în acest context că articolul 132 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA impune ca serviciile în cauză să fie prestate „în exercitarea profesiunilor medicale și paramedicale, astfel cum sunt definite de statul membru în cauză”⁴¹. Termenii „recunoscute în mod corespunzător” ar trebui interpretați în sensul că vizează de asemenea, dar în contextul unei persoane juridice, condițiile de exercitare a activităților respective în statul membru în cauză⁴².

62. În ceea ce privește, în al treilea rând, economia articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, s-ar putea observa că această dispoziție prevede trei condiții prealabile pentru acordarea scutirii, fiecare dintre acestea referindu-se la un aspect diferit al prestațiilor care pot fi scutite, și anume natura acestora, tipul de instituție care le efectuează și condițiile în care sunt efectuate. În special, din această ultimă condiție rezultă că, în ceea ce privește condițiile de exercitare a activităților în cauză, statele membre nu pot ține seama decât de cele cu caracter social. Prin urmare, dacă statele membre ar putea impune, în cadrul condiției prevăzute de această dispoziție, pentru ca instituția în cauză să fie „recunoscută în mod corespunzător”, orice cerință referitoare fie la natura serviciilor prestate, fie la condițiile în care aceste servicii sunt prestate, aceste două condiții ar fi în mare parte private de efectul lor util.

⁴⁰ A se vedea în acest sens Hotărârea din 10 iunie 2010, *Future Health Technologies* (C-86/09, EU:C:2010:334, punctul 38).

⁴¹ În special, Curtea a dedus din această condiție că marja de apreciere a statelor membre în această privință era limitată de necesitatea de a garanta că scutirea prevăzută de această dispoziție nu se aplică decât prestărilor de servicii care prezintă un nivel de calitate suficient. A se vedea Hotărârea din 18 septembrie 2019, *Peters* (C-700/17, EU:C:2019:753, punctul 34), și Hotărârea din 5 martie 2020, *X* (Scutire de TVA pentru consultații telefonice) (C-48/19, EU:C:2020:169, punctul 42).

⁴² Articolul 133 primul paragraf litera (c) din Directiva TVA are deja ca obiectiv să permită statelor membre să condiționeze acordarea scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din această directivă de îndeplinirea obligației ca alte organisme decât cele de drept public să „[practice] prețuri aprobate de autoritățile publice sau care nu depășesc asemenea prețuri aprobate sau, pentru operațiunile care nu sunt supuse aprobării, prețuri mai mici decât cele practicate pentru operațiuni similare de întreprinderile comerciale supuse TVA”. Din moment ce legiuitorul Uniunii a dedicat o dispoziție distinctă modului în care sunt exercitate activitățile în cauză și a limitat în mod voluntar această examinare la condițiile sociale aplicate, acest element nu poate fi luat în considerare în cadrul unui criteriu de apreciere distinct, fără a priva primul criteriu de *efectul său util*.

63. În ceea ce privește *obiectivul* urmărit de articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, Curtea a subliniat deja că această dispoziție are în vedere în special reducerea costurilor serviciilor de îngrijire medicală⁴³. Având în vedere un astfel de obiectiv, condiția ca organismele de drept privat să fie „recunoscute în mod corespunzător” drept spitale, centre de tratament medical, centre de diagnostic sau instituții de natură similară nu ar trebui interpretată în mod prea restrictiv, ci în sensul că se referă numai la condițiile privind calificările și standardele medicale prevăzute de legislația națională pentru a se asigura că îngrijirile medicale furnizate sunt de înaltă calitate⁴⁴.

64. În sfârșit, trebuie amintit că, pe lângă modul de redactare, contextul și obiectivele urmărite de această dispoziție, este necesar să se țină seama și de principiul de interpretare potrivit căruia o dispoziție trebuie interpretată, în măsura posibilului, astfel încât să nu repună în discuție validitatea acesteia⁴⁵.

65. Printre normele care determină validitatea exercitării competențelor de către legiuitorul Uniunii figurează principiul egalității de tratament. Potrivit unei jurisprudențe constante, principiul menționat impune ca situații comparabile să nu fie tratate în mod diferit și ca situații diferite să nu fie tratate în același mod, cu excepția cazului în care un astfel de tratament este justificat în mod obiectiv. În acest scop, elementele care disting situații diferite și aspectul dacă situațiile sunt sau nu sunt comparabile trebuie să fie determinate și apreciate în funcție de obiectul dispozițiilor în cauză și de finalitatea acestora, fiind totodată luate în considerare în acest scop principiile și obiectivele domeniului în cauză⁴⁶.

66. În ceea ce privește articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, este evident că, având în vedere obiectivul principal urmărit de această dispoziție, și anume reducerea costurilor serviciilor de îngrijire medicală, organismele publice și private sunt considerate, în general, ca aflându-se în situații aproximativ identice. În consecință, dacă scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA se aplică numai spitalelor publice, aceasta ar echivala efectiv cu o formă de inegalitate de tratament în ceea ce privește tratamentul fiscal al spitalelor private.

67. Prin urmare, legiuitorul Uniunii a permis și instituțiilor private să beneficieze de scutire, dar numai în anumite împrejurări. Cu toate acestea, a subordonat această posibilitate îndeplinirii unor condiții specifice și, prin urmare, a menținut o anumită diferență de tratament între spitalele publice și cele private, din moment ce numai acestea din urmă trebuie să demonstreze că îndeplinesc condițiile specifice prevăzute de această dispoziție. Este adevărat că, potrivit jurisprudenței Curții, o astfel de diferență de tratament poate fi justificată în mod obiectiv în anumite împrejurări⁴⁷. Cu toate acestea, în speță, în cazul în care condiția prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, care impune ca instituția în cauză să fie „recunoscută în mod corespunzător”, ar trebui înțeleasă în sensul că autorizează statele membre să impună numai organismelor de drept privat anumite cerințe specifice, altele decât cerința ca aceste instituții să fie autorizate de organisme profesionale și de natură similară pentru a-și

⁴³ A se vedea de exemplu Hotărârea din 1 decembrie 2005, Ygeia (C-394/04 și C-395/04, EU:C:2005:734, punctul 23).

⁴⁴ A se vedea în acest sens de exemplu Hotărârea din 8 octombrie 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punctele 36 și 37), precum și Hotărârea din 5 martie 2020, X (Scutire de TVA pentru consultații telefonice) (C-48/19, EU:C:2020:169, punctele 41 și 42).

⁴⁵ A se vedea Hotărârea din 19 noiembrie 2009, Sturgeon și alții (C-402/07 și C-432/07, EU:C:2009:716, punctul 47).

⁴⁶ A se vedea Hotărârea din 7 martie 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punctele 41 și 42).

⁴⁷ A se vedea Hotărârea din 7 martie 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punctele 52 și 53).

desfășura activitățile în condiții sociale comparabile celor aplicabile organismelor de drept public, ar fi dificil să se discearnă motivul care ar putea fi invocat pentru a justifica o astfel de diferență de tratament.

68. În schimb, cerința potrivit căreia organizațiile private trebuie să demonstreze că sunt autorizate să își exercite activitățile medicale este pe deplin justificată, întrucât, prin însăși natura lor, organizațiile private nu sunt o emanație a statului și, prin urmare, nu sunt supuse *în mod direct* controlului acestuia, astfel încât statele membre ar fi putut în mod legitim să fi prevăzut mecanisme de recunoaștere care să garanteze că acestea respectă standardele profesionale corespunzătoare.

69. Dacă ne referim în continuare la principiul neutralității fiscale interpretat în acest context în sensul neutralității concurențiale, am subliniat deja că acesta din urmă este mai degrabă un obiectiv al legislației în materie de TVA decât un veritabil principiu fundamental obligatoriu, care să nu poată fi niciodată compromis, în ceea ce privește termenii săi, de Directiva TVA. Cu toate acestea, trebuie amintit că Curtea a statuat deja că acest principiu impune ca scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA să fie interpretată, în măsura posibilului, în așa fel încât toți operatorii economici care desfășoară aceleași activități să fie tratați în mod egal în ceea ce privește colectarea TVA-ului. În special, potrivit Curții, acest principiu ar fi compromis dacă scutirea pentru prestarea de servicii de îngrijire medicală prevăzută la (actualul) articol 132 alineatul (1) litera (c) ar fi condiționată de forma juridică în care persoana impozabilă își desfășoară activitatea⁴⁸.

70. Desigur, la fel ca în cazul egalității de tratament, anumite distincții între spitalele publice și cele private pot fi justificate în interesul asigurării echității concurențiale. Totuși, stabilirea unei distincții în scopuri de TVA între operatorii economici în funcție, de exemplu, de performanța lor în ceea ce privește personalul, clădirile, echipamentele sau eficiența economică a managementului lor, astfel cum par să considere anumite instanțe germane, nu pare să fie relevantă în raport cu obiectivul urmărit de articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA. Se poate observa că, în general, intenția legiuitorului Uniunii nu a fost aceea de a dezavantaja din punct de vedere fiscal promotorii medicinei private, ci mai degrabă de a asigura menținerea unei concurențe loiale între aceștia și organismele publice.

71. În consecință, în opinia noastră, atât modul de redactare, contextul și obiectivele urmărite de articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, cât și necesitatea de a interpreta orice dispoziție într-un mod care nu pune în discuție validitatea acesteia demonstrează că marja de apreciere de care dispun statele membre pentru a defini condițiile în care o instituție de drept privat trebuie considerată ca fiind „recunoscută în mod corespunzător” se extinde *numai* la condițiile care trebuie îndeplinite pentru ca o instituție să fie autorizată în mod corespunzător pentru a presta, în cadrul unei structuri în care resursele sunt puse în comun, servicii de sănătate și medicale care intră sub incidența acestei scutiri. Prin urmare, în esență, cerința ca o instituție să fie „recunoscută în mod corespunzător” se referă numai la standardele profesionale.

72. Pentru a ajunge la această concluzie, am ținut seama de faptul că, la punctul 53 din Hotărârea din 8 iunie 2006, L.u.P. (C-106/05, EU:C:2006:380), Curtea a statuat, făcând trimitere la Hotărârea Dornier⁴⁹, că autoritățile naționale, în conformitate cu dreptul Uniunii și sub controlul instanțelor naționale, pot lua în considerare activitățile persoanei impozabile în discuție pe lângă interesul general, dar și faptul că alte persoane impozabile care desfășoară aceleași activități beneficiază

⁴⁸ A se vedea de exemplu Hotărârea din 10 septembrie 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punctul 30).

⁴⁹ Hotărârea din 6 noiembrie 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595).

deja de o recunoaștere similară, precum și faptul că, eventual, costurile percepute pentru tratamentul în cauză pot fi suportate în mare parte de casele de asigurări de sănătate sau de alte organisme de securitate socială.

73. La punctul următor din această hotărâre (punctul 54), Curtea concluzionează că, „prin impunerea, în scopul recunoașterii [pentru aplicarea articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA], a cerinței ca cel puțin 40 % din analizele medicale efectuate de laboratoarele în cauză să fie destinate unor asigurați ai unui organism de securitate socială, statul membru în discuție nu depășește puterea sa de apreciere conferită prin dispoziția amintită”.

74. Cu toate acestea, nu se poate omite să se sublinieze că această analiză este de fapt fundamental diferită de raționamentul cuprins în Hotărârea Dornier, pe care Curtea pretinde că se întemeiază. Astfel cum a arătat Curtea la punctul 53 din Hotărârea L.u.P., Hotărârea Dornier a constatat doar în a permite autorităților naționale ca, pentru a stabili dacă o instituție de drept privat poate fi considerată ca fiind recunoscută în mod corespunzător, să *ia în considerare* faptul că costurile percepute pentru tratamentul efectuat de o instituție pot fi suportate în mare parte de casele de asigurări de sănătate sau de alte organisme de securitate socială⁵⁰. În Hotărârea Dornier, nu s-a pus problema de a permite statelor membre să *impună* obligația ca instituțiile în cauză să efectueze un anumit procent din operațiuni ale căror costuri să fie suportate de casele de asigurări de sănătate pentru ca aceste operațiuni să fie scutite în temeiul cerinței ca instituțiile să fie „recunoscute în mod corespunzător”, prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA. Dimpotrivă, astfel cum a arătat Curtea la punctul 75 din Hotărârea Dornier, atunci când o instituție efectuează prestații comparabile cu cele ale altor operatori care asigură aceleași tratamente, „simpla împrejurare că costul acestor servicii nu este asumat în totalitate de instituțiile de asigurări sociale nu justifică o diferență de tratament între prestatori în ceea ce privește obligația privind plata TVA-ului”.

75. Toate acestea demonstrează că, în Hotărârea Dornier, Curtea a intenționat doar să sublinieze că această condiție de recunoaștere în mod corespunzător poate fi *considerată* îndeplinită în anumite condiții⁵¹. Atunci când procedurile și operațiunile medicale sunt acoperite de sistemul de asigurări de sănătate, se poate presupune, într-adevăr, în mod corect că instituția care a efectuat aceste operațiuni este autorizată în mod corespunzător să își desfășoare activitatea⁵². Totuși, reciproca nu este adevărată. Simplul fapt că o clinică sau un spital se bazează în principal sau chiar exclusiv pe pacienți privați nu înseamnă în niciun caz că instituția în cauză nu este recunoscută în mod corespunzător de autoritățile naționale. Desigur, aplicarea sistemelor de asigurări de sănătate poate depinde de diferiți factori.

⁵⁰ A se vedea punctele 72 și 73 din Hotărârea Dornier. Înțelegem de asemenea în acest sens punctul 65 din Hotărârea din 10 iunie 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328). Desigur, la punctul 75 din această hotărâre, Curtea a statuat că faptul că o instituție a fost autorizată de autoritățile sanitare competente să manipuleze celulele stem din cordon nu poate conduce, în sine și în mod automat, la o recunoaștere în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA. Cu toate acestea, manipularea celulelor stem, chiar și atunci când celulele sunt destinate utilizării la om, poate avea alte scopuri decât îngrijirea medicală sau diagnosticarea, cum ar fi cercetarea. În consecință, astfel cum a constatat Curtea, un astfel de factor „tinde să sugereze că [o instituție] exercită activități asemănătoare cu spitalizarea și cu îngrijirile medicale. O astfel de autorizare poate, așadar, constitui un element care pledează în favoarea unei «recunoașter[i] în mod adecvat», dacă este cazul, a [acestei entități], în sensul [articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA]”, fără a conduce însă, în sine și în mod automat, la recunoașterea faptului că această instituție a fost recunoscută în mod corespunzător în statul membru în cauză ca fiind un spital, un centru de tratament medical, un centru de diagnostic sau o instituție de natură similară.

⁵¹ A se vedea în acest sens Hotărârea din 10 iunie 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, punctul 71): „[împrejurarea că autoritățile naționale au dreptul să ia în considerare faptul că activitățile unei instituții nu beneficiază de niciun ajutor din partea sistemului public de securitate socială și nu fac obiectul niciunei rambursări de către acest sistem] nu trebuie [interpretată] în sensul că scutirea [...] trebuie înlăturată în mod sistematic atunci când prestările de servicii nu sunt rambursate de instituțiile de securitate socială.”

⁵² Implicit, sub rezerva condiției ca, pentru ca acest element să aibă valoare probatorie din punctul de vedere al logicii formale, caracterul corespunzător al autorizării instituției să fie o cerință pentru ca serviciile prestate să fie acoperite de sistemele de asigurări de sănătate.

76. În orice caz, Curtea a statuat în Hotărârea L.u.P. (la punctul 36 din această hotărâre) că principiul neutralității fiscale se opune ca prestațiile în cauză „să fie supuse unui regim de TVA diferit în funcție de locul unde sunt efectuate, în cazul în care *calitatea lor este echivalentă ținând seama de formarea prestatorilor în cauză*”⁵³. Rezultă în mod necesar că un stat membru nu poate trata două prestații identice în mod diferit *în ceea ce privește cerințele de recunoaștere în mod corespunzător prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA* în funcție de proporția operațiunilor efectuate de instituția în cauză care sunt rambursate de casele de asigurări de sănătate, întrucât o astfel de condiție nu are niciun fel de legătură cu calitatea îngrijirilor medicale furnizate⁵⁴.

77. Prin urmare, în măsura în care Curtea pare să fi sugerat la punctul 54 din Hotărârea L.u.P. că marja de apreciere conferită statelor membre de articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA le-ar permite să impună obligația ca centrul medical în cauză să trateze drept condiție de recunoaștere un anumit procent de pacienți afiliați la sistemele de asigurări de sănătate, considerăm, cu respect, că această sugestie este eronată și nu este susținută nici de textul legislativ propriu-zis, nici de jurisprudența anterioară. Cerința privind recunoașterea în mod corespunzător prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA permite pur și simplu statelor membre să se asigure că instituțiile medicale respectă standardele adecvate de furnizare a îngrijirilor medicale: aceasta nu ar trebui interpretată în sensul că permite statelor membre să înregistreze prestatori privați de servicii medicale într-un sistem public de sănătate supunându-i unui tratament dezavantajos în ceea ce privește TVA-ul. Astfel cum tocmai am arătat, în măsura în care Curtea pare să sugereze altfel la punctul 54 din Hotărârea L.u.P., considerăm din nou, cu respect, că a fost vorba despre o abordare eronată care nu ar trebui să fie urmată sau aplicată în prezenta cauză.

78. În acest context, propunem Curții să indice în mod clar că termenii „recunoscute în mod corespunzător” se referă la condițiile care trebuie îndeplinite pentru ca instituția în cauză să fie autorizată din punctul de vedere al standardelor profesionale să desfășoare în statul membru în cauză activitatea specifică unui spital, unui centru de tratament medical, unui centru de diagnostic sau unei instituții de natură similară. În lipsa unei armonizări în acest domeniu, statele membre se bucură în mod clar de un grad considerabil de autonomie națională. În cazul în care legislația națională prevede că numai serviciile prestate de o instituție de sănătate autorizată în mod corespunzător să desfășoare astfel de activități pot beneficia de decontare din partea sistemului de securitate socială, o instituție se poate prevala de faptul că prestațiile sale sunt rambursate în mare parte pentru a demonstra că ar trebui să fie considerată a fi o instituție recunoscută în mod corespunzător în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA.

⁵³ Sublinierea noastră.

⁵⁴ Observăm că au existat numeroase revirimente jurisprudențiale în ceea ce privește interpretarea scutirii prevăzute la actualul articol 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA. A se vedea, pentru un exemplu de hotărâre care infirmă o soluție anterioară, Hotărârea din 7 septembrie 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punctul 15), sau, pentru o hotărâre de reinterpretare neliterală a unei hotărâri anterioare pentru a distinge o altă hotărâre anterioară, Hotărârea din 18 septembrie 2019, Peters (C-700/17, EU:C:2019:753, punctul 35).

2. Cu privire la modul în care sunt prestate serviciile în cauză: cerința privind „condițiile sociale comparabile”

79. Articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA prevede că, pentru a fi scutită de TVA, spitalizarea și îngrijirea medicală și activitățile conexe trebuie să fie asigurate de o instituție care se încadrează în una dintre categoriile menționate în această dispoziție. În plus, totuși, în cazul în care instituția este un organism de drept privat, serviciile în cauză trebuie să fie prestate în „condiții sociale comparabile” celor aplicabile organismelor de drept public⁵⁵.

80. Este important să se sublinieze de la bun început că, întrucât principiul securității juridice trebuie respectat de statele membre la punerea în aplicare a Directivei TVA⁵⁶, „condițiile sociale comparabile” pe care trebuie să le îndeplinească o instituție medicală privată care solicită o scutire de TVA în acest scop ar trebui să fie specificate în legislația națională. Nu ar fi suficient ca astfel de condiții să fie stabilite de administrația fiscală competentă la momentul prezentării unei cereri de scutire de TVA. Astfel, numai prin intermediul unei legislații general aplicabile și publicate, o instituție medicală privată poate cunoaște condițiile sociale pe care trebuie să le îndeplinească în cazul în care dorește să beneficieze efectiv de scutire.

81. În plus, este suficient în acest scop ca spitalul privat sau orice altă instituție medicală similară să respecte în mod voluntar cerințele legale impuse de un stat membru pentru a beneficia de scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA. Orice altă concluzie ar însemna că un stat membru ar putea exclude în totalitate instituțiile medicale private din domeniul de aplicare al scutirii prevăzute de această dispoziție alegând pur și simplu să nu supună astfel de organisme private unor obligații sociale comparabile celor prevăzute de lege în privința organismelor publice.

82. În cazul în care o instituție privată consideră că criteriile prevăzute de reglementarea relevantă fie nu sunt identice, fie nu sunt comparabile cu condițiile sociale impuse unui spital public, instituția respectivă trebuie să aibă posibilitatea de a contesta validitatea acestor criterii. În special, în cazul în care se dovedește că reglementarea națională conține anumite criterii care nu sunt identice cu o obligație impusă instituțiilor publice, instanțele naționale trebuie să verifice în special dacă justificarea invocată de un stat membru în această privință este satisfăcătoare. Acest lucru implică existența unei relații între fiecare dintre aceste condiții și o condiție socială comparabilă impusă unui spital public, unui centru medical sau unei instituții medicale similare.

83. În această privință, trebuie arătat că Directiva TVA nu precizează ce se înțelege prin „condiții sociale comparabile” celor aplicabile spitalelor publice care acordă îngrijiri medicale⁵⁷. La fel ca în cazul condiției de a fi „recunoscută în mod corespunzător”, aceasta nu înseamnă că noțiunea respectivă trebuie înțeleasă prin referire la dreptul național, ci că, în definirea acestei noțiuni, statele membre dispun de o marjă de apreciere pentru a decide cu privire la condițiile sociale pe

⁵⁵ Trebuie menționat că această condiție nu a fost inclusă în Propunerea inițială a Comisiei pentru o A șasea directivă a Consiliului privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitul pe cifra de afaceri – sistemul comun privind taxa pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (nr. C 80/1). A se vedea Concluziile avocatei generale Sharpston prezentate în cauza CopyGene (C-262/08, EU:C:2009:541, punctul 82).

⁵⁶ Hotărârea din 9 iunie 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2016:417, punctul 49).

⁵⁷ În această privință, Curtea a arătat, la punctul 24 din Hotărârea din 5 martie 2020, Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168), că „această dispoziție nu definește în mod precis aspectele prestațiilor de îngrijire medicală menționate care trebuie comparate în vederea aprecierii aplicabilității respectivei dispoziții”. Totuși, acest lucru nu ar trebui să fie interpretat prea restrictiv. Astfel, reiese în mod clar din modul de redactare a articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA că trebuie să fie „comparabile din punct de vedere social” condițiile în care sunt efectuate prestațiile care pot beneficia de scutire, iar nu doar, astfel cum ar putea sugera acest punct, elementele constitutive ale acestor prestații.

care trebuie să le respecte organismele publice care prestează servicii medicale. În plus, articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA impune ca aceste condiții să fie respectate și de organismele private pentru ca prestațiile lor să poată beneficia de scutire.

84. Desigur, Curtea a statuat că noțiunea de „condiții sociale” poate include aspecte precum stabilirea prețurilor prestațiilor de îngrijire medicală⁵⁸ sau modalitățile de acoperire a prestațiilor de către instituțiile de asigurare socială ale unui stat membru⁵⁹. Cu toate acestea, Curtea nu a încercat niciodată să clarifice, într-un mod mai general și mai sistematic, conținutul acestei condiții. Prezenta cauză pare să ofere o ocazie adecvată pentru o astfel de clarificare.

85. În această privință, astfel cum am arătat deja, este cert că sensul și domeniul de aplicare ale unei dispoziții trebuie să fie stabilite în mod normal prin referire în special la modul de redactare, la contextul și la obiectivul urmărit de dispoziția în cauză. Deși există puține observații cu privire la *contextul*, la *obiectivele* și la *modul de redactare* ale acestei dispoziții, ele servesc la clarificarea domeniului de aplicare al acestei noțiuni.

86. În ceea ce privește *obiectivele* urmărite de cea de a treia condiție prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, pare evident că un astfel de obiectiv este acela de a împiedica instituțiile private să ofere servicii scutite de TVA fără a trebui să suporte aceleași obligații sociale ca și instituțiile omoloage de drept public. Aceasta este probabil doar o altă modalitate de a face referire la obligațiile de serviciu public cu caracter social impuse spitalelor publice și altor instituții medicale⁶⁰. Această condiție conferă, așadar, o expresie specială principiilor nediscriminării și neutralității fiscale între organismele private și organismele publice, cu atât mai mult cu cât, pe de o parte, spitalizarea și îngrijirea medicală și activitățile conexe realizate de organismele publice sunt întotdeauna scutite și, pe de altă parte, organismele private nu sunt supuse în mod necesar acelorași obligații de serviciu public social.

87. În ceea ce privește *modul de redactare* a articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, reiese chiar din textul acestei dispoziții că trebuie efectuată o comparație între spitalele de drept public, pe de o parte, și spitalele private, pe de altă parte.

88. Întrucât obiectivul acestei condiții este acela de a asigura o concurență loială între organismele publice și cele private, această condiție are un *dublu sens*. Ea împiedică instituțiile private să ofere servicii scutite de TVA în cazul în care nu își asumă aceleași obligații de serviciu public impuse instituțiilor publice. În schimb, întrucât serviciile prestate de organismele publice sunt întotdeauna scutite de TVA, aceasta permite entităților private care sunt supuse acelorași obligații (sau care și le asumă în mod voluntar) să beneficieze și ele de această scutire de TVA.

89. Din modul de redactare a articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA rezultă că această comparație trebuie făcută prin referire la activitățile specifice desfășurate de o instituție medicală. Aceasta înseamnă, la rândul său, că o instituție medicală privată trebuie să aibă de

⁵⁸ Hotărârea din 5 martie 2020, Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168, punctul 28).

⁵⁹ Hotărârea din 5 martie 2020, Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168, punctul 31). În această privință, Curtea a arătat că modalitățile „sunt relevante”, dar nu a precizat în ce condiții și nici consecințele pe care acest lucru le va avea asupra analizei.

⁶⁰ Prin urmare, aceste obligații sunt legate în mod implicit de faptul că serviciile în cauză fac parte dintr-un serviciu de interes economic general menționat la articolul 106 TFUE. Astfel, dispozițiile articolului 132 alineatul (1) din Directiva TVA urmăresc să scutească anumite activități, pentru motivul că acestea sunt de interes general. A se vedea în acest sens Hotărârea din 5 martie 2020, Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168, punctul 26), și, cu privire la faptul că serviciile prestate de un spital ori de un centru de tratament medical sau diagnostică țin de un serviciu de interes economic general, Hotărârea din 25 octombrie 2001, Ambulanz Glöckner (C-475/99, EU:C:2001:577, punctul 55), și Hotărârea din 12 iulie 2001, Vanbraekel și alții (C-368/98, EU:C:2001:400, punctul 48).

asemenea posibilitatea de a alege să nu respecte cerințele privind condițiile sociale comparabile aplicabile în ceea ce privește anumite activități ale sale și, prin urmare, să nu beneficieze de scutirea de TVA în ceea ce privește astfel de activități⁶¹.

3. Cu privire la interpretarea termenilor „comparabile”, „sociale” și „condiții”

90. Pentru a stabili întinderea comparației care trebuie efectuată de instanțele naționale care urmăresc să aprecieze compatibilitatea cu dreptul Uniunii a condițiilor sociale impuse de un stat membru organismelor private care doresc să beneficieze de scutirea de TVA, este necesar, în continuare, să se precizeze domeniul de aplicare al substantivului „condiții” și al celor doi termeni adjectivali „sociale” și „comparabile”.

91. În primul rând, trebuie arătat că articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA nu vizează pur și simplu orice fel de obligații impuse serviciilor prestate de organismele publice, ci numai pe cele cu caracter social. Prin urmare, doar aceste obligații sunt cele care trebuie considerate relevante pentru comparația care trebuie efectuată. Astfel cum am arătat deja, această noțiune este însă mai largă decât cea, de exemplu, a naturii tarifelor percepute de astfel de instituții.

92. În ceea ce ne privește, considerăm că noțiunea „condiții sociale” trebuie înțeleasă ca referindu-se la obligațiile impuse de lege spitalelor publice față de pacienții lor. Însă aceasta nu include obligațiile impuse organismelor publice în ceea ce privește gestionarea personalului, a locațiilor, a echipamentelor sau a eficienței acestora din punctul de vedere al costurilor⁶².

93. În al doilea rând, noțiunea de „condiții sociale” trebuie înțeleasă ca desemnând acele condiții care sunt prevăzute de legislația statului membru în cauză în ceea ce privește *obligațiile legale ale spitalelor publice în ceea ce privește tratamentul pacienților din sistemul public de asigurări de sănătate*⁶³. În mod corelativ, aceste obligații legale pot varia și variaza de la un stat membru la altul, dar se poate presupune că ele se referă în principal la aspecte precum dreptul la anumite tipuri de spitalizări împreună cu norme legislative privind aspecte precum tarifele pentru anumite servicii. Dar cerința privind condițiile sociale s-ar putea extinde și la alte aspecte: un astfel de exemplu ar putea fi o cerință legală care să oblige spitalele publice să mențină deschise secțiile de urgență la sfârșit de săptămână. În plus, având în vedere cerința prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA pentru ca instituțiile private să fie „recunoscute în mod

⁶¹ Cu toate acestea, întrucât articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA se referă la orice condiție socială, pentru a stabili dacă cerința impusă de un stat membru pentru ca o activitate să poată fi scutită în acest scop este compatibilă cu această dispoziție, ar trebui să se țină seama nu numai de obligațiile aplicabile *in mod specific* serviciilor similare prestate de un organism public, ci și de obligațiile care revin mai general instituțiilor publice care desfășoară astfel de activități, în măsura în care aceste obligații sunt de natură socială. Dacă – pentru a lua un exemplu contemporan – toate spitalele publice care desfășoară o activitate specifică sunt obligate prin lege să rezerve un anumit număr de paturi pentru pacienții infectați cu COVID-19, indiferent de departamentul medical implicat, atunci aceeași obligație – care este de natură socială – ar trebui să fie respectată de orice spital privat care dorește ca această activitate să fie scutită. Desigur, în acest exemplu, în cazul în care obligația legată de COVID-19 nu se extindea, de exemplu, la spitalele publice de neurologie sau la departamentul neurologic al unui spital general, faptul că spitalele private de neurologie sau departamentul de neurologie al unui spital general nu au rezervat un anumit număr de paturi pentru astfel de pacienți nu le poate fi imputat în sensul scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (b) pentru a refuza beneficiul scutirii de TVA pentru activitățile desfășurate de acest spital sau de acest departament.

⁶² În opinia noastră, scopul este implicit acela de a nu afecta organizațiile private care, printre altele, au adoptat diferite moduri de organizare sau protocoale medicale și, prin urmare, de a încuraja concurența loială, orientată pe merite.

⁶³ Astfel, numai în raport cu astfel de condiții un spital privat ar putea verifica dacă condițiile care i-au fost impuse sunt într-adevăr comparabile cu cele impuse unui spital public. Dacă, dimpotrivă, această noțiune ar trebui înțeleasă în sensul că se referă doar la condițiile de fapt în care organismele publice își desfășoară activitățile sau la diferitele practici pe care le-au urmat, verificarea compatibilității condițiilor pe care organismele private sunt obligate să le îndeplinească ar fi foarte dificil de realizat, întrucât aceasta ar necesita examinarea situației unor eventuale mii de alte spitale din statul membru în cauză.

corespunzător”, condițiile sociale menționate la această dispoziție sunt, prin definiție, diferite de cele prevăzute de dreptul național în ceea ce privește recunoașterea unui spital, a unui centru de tratament medical sau diagnoză sau a unei instituții similare.

94. În al treilea rând, termenul „comparabile” înseamnă că obligațiile sociale impuse spitalelor publice nu trebuie să fie îndeplinite *ad litteram* de instituțiile omoloage private. Pot exista de asemenea anumite tipuri de obligații sociale care, prin natura lor, nu ar putea fi îndeplinite decât de spitalele publice.

95. Aceasta nu înseamnă însă că statele membre ar putea decide în mod liber care sunt condițiile sociale care trebuie respectate de instituțiile private. Astfel, spre deosebire de articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA, articolul 132 alineatul (1) litera (b) din această directivă nu se referă la „anumite” condiții sociale, astfel cum ar fi fost cazul dacă legiuitorul Uniunii ar fi intenționat să confere statelor membre o marjă largă de apreciere în această privință⁶⁴. Dimpotrivă: formularea utilizată („statele membre scutesc [...]”) implică faptul că marja de apreciere de care beneficiază statele membre în această privință este limitată⁶⁵.

96. Obiectivul principal al articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA din acest punct de vedere și din alte puncte de vedere este, într-adevăr, acela de a asigura un tratament fiscal comparabil între instituțiile medicale publice și cele private, care, în linii mari, îndeplinesc aceleași funcții și care, din nou în sens larg, tratează pacienții în aproximativ același mod. Or, în această privință, trebuie să se constate că statele membre nu pot impune spitalelor private să presteze servicii medicale în condiții sociale care nu au echivalent în ceea ce privește obligațiile legale impuse spitalelor publice ca o condiție pentru obținerea scutirii de TVA în cauză.

97. Termenul „comparabile” implică de asemenea, în opinia noastră, un anumit grad de generalizare în realizarea comparației. Cu toate acestea, dat fiind că obiectivul impunerii acestor condiții este de a asigura o egalitate fiscală extinsă între organismele private și cele publice, considerăm că statele membre trebuie să se asigure că entitățile respectă pe fond toate condițiile sociale *impuse* instituțiilor publice de legislația națională, care pot avea un efect semnificativ asupra concurenței loiale dintre instituțiile publice și cele private. Aceasta ar include, în special, ansamblul *condițiilor sociale* susceptibile să aibă un impact semnificativ asupra gestionării organismelor publice sau asupra opțiunii pacienților de a utiliza serviciile unui organism privat sau pe cele ale unui organism public. Cu toate acestea, un stat membru nu poate acorda o scutire de TVA pentru serviciile prestate de instituții private care au respectat doar parțial condițiile sociale aplicabile instituțiilor publice, care pot avea un astfel de impact asupra concurenței loiale dintre cele două tipuri de instituții.

98. În consecință, atunci când instanțele naționale sunt obligate să ia în considerare condițiile sociale pe care trebuie să le respecte instituțiile private pentru ca activitățile lor să beneficieze de scutirea de TVA prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, acestea trebuie să se asigure că, în general, aceste condiții nu depășesc și nici nu se situează la un nivel inferior față de ansamblul condițiilor sociale prevăzute de lege pentru instituțiile publice, chiar dacă anumite estimări aproximative pot, de asemenea, *în lipsa unei alternative mai bune*, să fie necesare în acest scop.

⁶⁴ A se vedea Hotărârea din 10 decembrie 2020, Golfclub Schdépierch Igling (C-488/18, EU:C:2020:1013, punctele 30 și 33).

⁶⁵ În special, dat fiind că acest aspect este complex, nu considerăm că ar trebui lăsat la aprecierea statelor membre.

99. În acest scop, sunt într-adevăr necesare criteriile echilibrate, în sensul de a nu avantaja, dar nici de a dezavantaja instituțiile private. În cazul în care, de exemplu, într-un anumit stat membru, organismele publice sunt *obligate prin lege* să asigure, din punct de vedere strict terapeutic, aceeași calitate a îngrijirilor medicale, indiferent de tariful perceput, sau sunt obligate să trateze toți pacienții în mod egal, indiferent de situația lor personală, respectivul stat membru trebuie să prevadă că numai instituțiile private care respectă obligații comparabile ar putea beneficia de scutirea de TVA.

100. Un alt exemplu ar putea fi cel în care spitalele publice sunt obligate prin lege să ofere un serviciu la un tarif de bază, astfel încât identitatea cadrului medical care va asigura îngrijirile medicale principale să nu fie garantată. În aceste condiții, pentru ca îngrijirile medicale similare asigurate de un organism privat să beneficieze de scutire, pacientului trebuie să i se fi oferit aceeași opțiune, chiar dacă alege în final să plătească un tarif suplimentar pentru a se asigura că este tratat de medicul ales de acesta.

101. Cu toate acestea, în cazul în care organismele publice sunt autorizate să efectueze operațiuni medicale scutite de TVA fără a fi obligate să respecte o cerință referitoare la o anumită cotă fixă de plăți sau fără ca aceste operațiuni să fie decontate de un sistem de asigurări de sănătate, statul membru în cauză nu poate invoca acest motiv sau un motiv similar pentru a refuza aplicarea scutirii de TVA prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA în ceea ce privește aceeași operațiune efectuată de un organism de drept privat recunoscut în mod corespunzător. În special, în cazul în care instituțiilor medicale publice li se permite să perceapă pacienților mai înstăriți tarife suplimentare, astfel încât aceștia să poată beneficia de servicii suplimentare și de produse mai sofisticate sau de o calitate mai bună, fără TVA, atunci spitalele private trebuie, în mod evident, să poată oferi aceleași servicii sau produse fără TVA⁶⁶.

102. În aceeași ordine de idei, în cazul în care spitalelor publice li se permite să ofere, de exemplu, tarife diferite pentru a lua în considerare preferințele pacienților în ceea ce privește spitalizarea (cum ar fi opțiunea de a fi singuri în cameră) sau protezele mai eficiente, chiar dacă nu sunt rambursate de sistemele de asigurări de sănătate, aceleași servicii, în cazul în care sunt furnizate de un organism privat, trebuie de asemenea să fie scutite de TVA.

a) Hotărârea *Idealmed III*

103. Desigur, la punctul 21 din Hotărârea *Idealmed III*, Curtea a arătat că cerința privind condițiile sociale comparabile se raportează la serviciile furnizate, iar *nu* la prestatorul în cauză. În consecință, Curtea a concluzionat că „proporția serviciilor de îngrijire medicală asigurate în condiții sociale comparabile, în sensul dispoziției menționate, în raport cu ansamblul activității acestui prestator, nu este relevantă pentru aplicarea scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva [TVA]”⁶⁷.

104. În ceea ce ne privește, nu putem să nu considerăm că această hotărâre nu ar trebui să facă obiectul unei interpretări excesive. Aspectul esențial al situației de fapt din cauza *Idealmed III* a fost într-adevăr că, potrivit prezentării de către instanța de trimitere a dispozițiilor naționale în cauză, care este obligatorie pentru Curte, scutirea în cauză nu depindea de aspectul dacă *fiecare activitate* a fost desfășurată în condiții sociale comparabile, ci mai degrabă de *proporția*

⁶⁶ În practică, nu este neobișnuit ca spitalele publice să fie autorizate să trateze persoanele care nu au contracte cu casele de asigurări de sănătate, cu condiția ca acestea să fie în măsură să suporte costurile.

⁶⁷ Hotărârea din 5 martie 2020, *Idealmed III* (C-211/18, EU:C:2020:168, punctul 21).

activităților care îndeplineau această condiție. Prin urmare, atunci când Curtea a statuat, în Hotărârea Idealmed III, că „*proportia serviciilor de îngrijire medicală asigurate în condiții sociale comparabile*, în sensul dispoziției menționate, în raport cu întreaga activitate a acestui prestator, nu este relevantă pentru aplicarea scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva [TVA]”⁶⁸, aceasta nu a intenționat să împiedice statele membre să prevadă drept condiție socială și, implicit, drept condiție pentru scutirea serviciilor medicale că, de exemplu, un spital privat trebuie să efectueze un anumit număr de operațiuni la un anumit tarif⁶⁹.

105. Întrebările adresate în cauza Idealmed III se refereau mai degrabă la aspecte referitoare la proporția serviciilor de îngrijire medicală ale spitalului privat în cauză care sunt prestate în condiții sociale comparabile cu cele ale unui spital public și la modul în care acest aspect ar putea afecta orice scutire de TVA solicitată în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA. Deși se pot face încă multe observații cu privire la alte aspecte ridicate de această hotărâre, având în vedere concluziile la care urmează să ajungem în ceea ce privește compatibilitatea unei reglementări precum cea descrisă de instanța de trimitere cu articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, nu considerăm că este necesar să se abordeze aceste alte aspecte, care ar trebui să fie stabilite într-o speță mai adecvată.

4. *Aplicarea în cazul situației avute în vedere de instanța de trimitere în prima sa întrebare*

106. Astfel cum am explicat deja, întrebarea preliminară ridică problema compatibilității cu dispozițiile articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA a unei reglementări naționale care condiționează scutirea de TVA prevăzută de această dispoziție din Directiva TVA de îndeplinirea cerinței ca spitalizarea și îngrijirile medicale realizate de un spital privat neuniversitar să fie:

- utilizat ca prestator de îngrijiri medicale de către organismele de asigurare obligatorie împotriva accidentelor sau
- inclus într-un plan spitalicesc al unui land (spitale incluse în plan) sau
- parte la un contract de îngrijiri medicale cu o asociație de case de asigurări de sănătate la nivel de land sau cu o asociație de case de asigurări de sănătate substitutive sau
- să fi prestat, în cursul exercițiului financiar precedent, cel puțin 40 % din serviciile de spitalizare facturate pentru o sumă mai mică decât suma rambursabilă de către organismele de securitate socială.

107. Având în vedere că, în ceea ce privește prezenta cauză, articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA prevede trei condiții principale pentru ca un serviciu să beneficieze de scutirea de TVA prevăzută (și anume, să presupună activități de spitalizare sau de îngrijire medicală, să fie

⁶⁸ Sublinierea noastră. Prin urmare, este clar că scutirea se aplică mai degrabă în raport cu fiecare serviciu prestat decât în raport cu instituția în ansamblul său.

⁶⁹ De exemplu, să presupunem că un stat membru impune spitalelor publice două obligații sociale, dintre care prima se referă la respectarea anumitor drepturi recunoscute pacienților (de exemplu, dreptul la un acces complet la dosarul lor medical și la transferul acestuia, dreptul de a fi însoțiți etc.), iar al doilea constă în rezervarea a 20 % din paturile de spital pentru pacienții cu COVID-19. Acest stat membru nu ar putea permite ca spitalele private să beneficieze de scutirea de TVA *pentru toate activitățile lor* dacă numai 40 % dintre activități ar respecta aceste două obligații, întrucât acest lucru ar însemna, în ceea ce privește prima condiție, ca potențial 60 % din servicii să fie scutite chiar dacă nu s-au respectat aceste drepturi acordate pacienților. Cu toate acestea, statul membru ar avea dreptul să impună, ca o condiție socială, printre altele, ca spitalele private să rezerve, de asemenea, 20 % din paturi pentru pacienții cu COVID-19, chiar dacă această condiție depinde de spitalul care furnizează serviciile în cauză, iar nu în mod direct de natura serviciilor respective.

prestat de o instituție recunoscută în mod corespunzător și să fie prestat în condiții sociale comparabile), trebuie să se examineze dacă fiecare dintre aceste patru posibilități alternative prevăzute de o dispoziție precum articolul 4 punctul 14 litera b) din UStG coroborat cu articolul 108 din SGB V, respectă aceste criterii.

a) Evaluarea celor patru posibilități alternative de conformitate în raport cu criteriile prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA

108. În această privință, este destul de clar că aceste patru posibilități alternative de conformitate nu pot fi justificate în raport cu cerința ca serviciile în cauză să facă parte din activitățile de spitalizare sau de îngrijire medicală sau cu cerința de a fi prestate de o instituție „recunoscută în mod corespunzător” în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA. În special, astfel cum am văzut deja, această condiție specială se referă în esență la standarde profesionale adecvate. Reiese în mod clar din dosarul Curții – și astfel cum a arătat Comisia în observațiile sale scrise – că spitalul este recunoscut în mod corespunzător de autoritățile germane⁷⁰. Cauza privește, așadar, în esență aspectul dacă aplicarea celor patru posibilități alternative de conformitate prevăzute de legislația germană poate fi justificată în raport cu criteriul „condițiilor sociale comparabile”.

109. În ceea ce privește primele trei posibilități alternative de conformitate, se poate observa că aceste cerințe nu reprezintă, ele însele, „condiții sociale” în sensul specific al articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, deoarece sunt, în cel mai bun caz, legate doar indirect de spitalizarea și de îngrijirile medicale acordate pacientului. Aceste posibilități alternative se referă în realitate la raportul financiar și la aranjamentele contractuale dintre spitalul sau instituția medicală în cauză și un organism de asigurare obligatorie împotriva accidentelor, o asociație a caselor de asigurări de sănătate la nivel de land, o asociație a caselor de asigurări de sănătate substitutive sau un land.

110. În special, a doua condiție alternativă (și anume includerea în planul spitalicesc al unui land) pare să reflecte efortul unui stat membru de a impune o formă de cote pentru spitalele private în funcție de anumite zone geografice. În acest caz, ideea pare să fie utilizarea scutirii de TVA prevăzute la articolul 132 ca mijloc de asigurare a unei limite *de facto* a numărului de *spitale private* care își desfășoară activitatea într-o zonă învecinată din punct de vedere geografic, astfel încât *spitalele publice* care își desfășoară activitatea în regiunea respectivă să aibă în continuare suficienți pacienți pentru a fi în cele din urmă viabile din punct de vedere financiar. Ne vom limita la a afirma că articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA nu poate fi utilizat în acest scop, iar orice încercare a statului german – fie prin intermediul autorităților sale fiscale, fie prin intermediul responsabililor cu planificarea asistenței medicale – de a atinge acest scop prin limitarea în acest mod a unei scutiri de TVA aplicabile în mod normal spitalelor private ar fi vădit nelegală și contrară dreptului Uniunii.

111. În orice caz, se poate observa de asemenea în acest context că, deși informațiile furnizate de instanța de trimitere nu precizează în mod clar și exhaustiv condițiile pe care o instituție trebuie să le îndeplinească pentru a se încadra în primele trei posibilități alternative de conformitate, se pare

⁷⁰ Informațiile furnizate de instanța de trimitere sugerează că legislația națională nu impune cerința ca, pentru a fi autorizat să desfășoare activități specifice unui spital neuniversitar, un organism privat să se afle în mod necesar în una dintre cele patru situații prevăzute la articolul 4 punctul 14 litera b) din UStG coroborat cu articolul 108 din SGB V. Dimpotrivă, aceste patru situații par să poată interveni numai după ce o instituție a fost autorizată în mod corespunzător să desfășoare astfel de activități.

că organismele de asigurare obligatorie împotriva accidentelor, asociațiile caselor de asigurări de sănătate la nivel de land și asociațiile caselor de asigurări de sănătate substitutive dispun de o marjă de apreciere în ceea ce privește încheierea unui contract cu un spital⁷¹.

112. De asemenea, se pare că landurile nu sunt obligate să includă în planul lor spitalicesc spitalele private neuniversitare care își desfășoară activitatea în condiții sociale comparabile. Întrucât existența unei astfel de marje de apreciere prevăzute de dreptul național, a cărei existență trebuie verificată de instanța de trimitere, implică faptul că aplicarea scutirii de TVA ar putea fi astfel refuzată unei instituții medicale chiar dacă aceasta îndeplinește condițiile pentru acordarea scutirii prevăzute de Directiva TVA, o astfel de marjă de apreciere este ea însăși vădit incompatibilă cu modul de redactare a articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA. Acest lucru este valabil, nu în ultimul rând, deoarece această din urmă dispoziție *obligă* statele membre să scutească tranzacțiile care îndeplinesc condițiile prevăzute în dispoziția respectivă („statele membre *scutesc* [...]”)⁷².

113. În ceea ce privește ultima posibilitate alternativă prevăzută de legislația națională, și anume ca spitalul privat neuniversitar să fi prestat, în cursul exercițiului financiar precedent, cel puțin 40 % din serviciile de spitalizare facturate pentru o sumă mai mică decât suma rambursabilă de către organismele de securitate socială, este important să se sublinieze că această posibilitate alternativă, astfel cum a fost prezentată de guvernul german, nu depinde după cum serviciile prestate sunt sau nu efectiv decontate de sistemele de asigurări de sănătate, ci mai degrabă de tarifele facturate de spitalul privat în cauză pentru îngrijirile medicale furnizate direct pacienților⁷³. Acest aspect este relevant pentru orice analiză a dispozițiilor articolului 133 din Directiva TVA, asupra cărora trebuie să ne aplecăm în continuare.

b) Articolul 133 din Directiva TVA

114. Articolul 133 din Directiva TVA permite statelor membre să supună acordarea unei scutiri de TVA aplicabile în mod normal unui anumit număr de condiții suplimentare care sunt specifice fiecărui caz în parte. Printre aceste condiții, articolul 133 primul paragraf litera (c), la care se referă unele părți, prevede că un stat membru poate alege să supună aplicarea scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din această directivă condiției ca organismul privat să practice prețuri *aprobate* de autoritățile publice sau prețuri care să nu depășească asemenea prețuri aprobate sau, pentru operațiunile care nu sunt supuse aprobării, prețuri mai mici decât cele practicate pentru operațiuni similare de întreprinderile comerciale supuse plății TVA-ului⁷⁴.

⁷¹ A se vedea de exemplu articolul 109 alineatul (2) din SGB V.

⁷² Sublinierea noastră.

⁷³ În consecință, respectarea acestei condiții nu depinde de factori care ar fi în afara controlului unui spital public sau privat, cum ar fi politicile de rambursare implementate de organizațiile de securitate socială sau interacțiunea acestora cu asigurătorii.

⁷⁴ Astfel cum reiese în mod clar din modul de redactare a acestei dispoziții, această condiție trebuie apreciată în raport cu fiecare activitate desfășurată de instituția în cauză.

115. Cu toate acestea, din dosar nu reiese că prețurile serviciilor prestate de spitalele din Germania trebuie să fie *aprobate* de o autoritate publică, aceasta fiind o cerință-cheie prevăzută la articolul 133 primul paragraf litera (c) din Directiva TVA⁷⁵. Prețurile practicate sunt luate în considerare pentru rambursarea prestațiilor de către instituțiile de asigurări sociale, dar se pare că prețurile percepute nu fac obiectul acestei forme de control⁷⁶.

116. În plus, din modul de redactare a articolului 133 primul paragraf litera (c) din Directiva TVA rezultă că condiția pe care statele membre o pot prevedea astfel în temeiul acestei dispoziții privește *toate prețurile* practicate de instituția în cauză. Rezultă că fie toate prețurile serviciilor prestate în cadrul activităților unui spital privat respectă tariful aprobat de autoritățile publice sau nu depășesc astfel de prețuri, fie, în cazul operațiunilor care nu fac obiectul aprobării prețurilor, acestea sunt mai mici decât cele practicate pentru operațiuni similare de întreprinderile supuse la plata TVA-ului, caz în care toate aceste servicii pot fi scutite dacă îndeplinesc în mod individual condițiile de aplicare prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA sau, în caz contrar, niciunul dintre servicii nu poate fi scutit. Totuși, această dispoziție nu prevede în niciun caz posibilitatea de a respinge cererea de scutire de TVA prevăzută la articolul 132, pentru motivul că *numai o parte din serviciile medicale* prestate efectiv îndeplineau o astfel de condiție⁷⁷.

117. Deși a patra posibilitate alternativă prevăzută de legislația germană nu intră sub incidența articolului 133 din Directiva TVA, considerăm că o astfel de condiție poate fi totuși considerată ca intrând în sfera noțiunii de condiții sociale comparabile în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, cu condiția totuși ca, indiferent de activitatea în cauză, spitalele publice să fie de asemenea supuse obligației legale de a presta, în cursul exercițiului financiar precedent, cel puțin 40 % din serviciile facturate pentru o sumă mai mică decât suma rambursabilă de către organismele de securitate socială sau să fie supuse unei obligații legale apropiate de aceasta.

118. Toate acestea înseamnă că, deși cerința privind facturarea a 40 % din serviciile de spitalizare nu poate fi justificată prin referire la articolul 133 primul paragraf litera (c) din Directiva TVA, aceasta poate fi totuși considerată, în principiu, o condiție socială în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (b) din aceeași directivă, presupunând că o astfel de obligație este impusă de lege și spitalelor publice, și altor instituții similare⁷⁸.

⁷⁵ A se vedea Berlin, D., *La directive TVA 2006/112*, Bruylant, Bruxelles, 2020, p. 538.

⁷⁶ În acest sens, dorim să subliniem, pentru a elimina orice neînțelegere, că aspectul legat de modalitățile de rambursare a unui serviciu medical de către casele de asigurări de sănătate, chiar și atunci când aceste modalități sunt stabilite prin lege, nu are nicio legătură cu controlul prețurilor. Astfel, faptul că numai anumite servicii de îngrijire medicală care sunt prestate la un anumit preț nu sunt rambursate nu înseamnă că instituțiile medicale sunt obligate să își factureze serviciile la acest preț. Instituțiile rămân libere să perceapă tarifele pe care le doresc.

⁷⁷ Această interpretare literală a articolului 133 din Directiva TVA este confirmată de necesitatea de a interpreta orice dispoziție de drept al Uniunii într-un mod care să fie conform cu principiile generale de drept, printre care se numără principiul egalității de tratament, precum și cu obiectivul urmărit de articolul 133 din Directiva TVA, care pare să fie în primul rând acela de a permite statelor membre să impună condiții suplimentare pentru a se asigura că numai organismele private care își desfășoară activitatea sub aceleași constrângeri ca cele impuse organismelor publice pot beneficia de scutire.

⁷⁸ Desigur, dacă există alte condiții sociale importante pe care spitalele publice trebuie să le îndeplinească atunci când furnizează același serviciu, reglementarea națională ar fi de asemenea contrară dreptului Uniunii, în măsura în care nu impune ca spitalele private să respecte condiții sociale comparabile pentru a beneficia de scutirea de TVA prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA. Totuși, aceste alte condiții sociale nu vor fi reținute împotriva reclamantei, întrucât, în lipsa unei transpuneri corecte în dreptul național, o directivă nu poate, în sine, să impună obligații particulare. A se vedea de exemplu Hotărârea din 5 martie 2002, Axa Royale Belge (C-386/00, EU:C:2002:136, punctul 18), și Concluziile noastre prezentate în cauza Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (C-521/19, EU:C:2021:176, punctul 21).

119. Trebuie subliniat că întrebarea adresată privește compatibilitatea reglementării naționale cu dreptul Uniunii, iar nu aspectul dacă reclamanta ar trebui să beneficieze de scutire. Astfel, indiferent de poziția adoptată de Curte, referitor la a patra posibilitate alternativă, în ceea ce privește concluziile la care s-a ajuns în Hotărârea Idealmed III, reglementarea națională ar fi totuși contrară dreptului Uniunii, dat fiind că primele trei posibilități alternative menționate la articolul 108 din SGB V nu sunt direct legate de cerința prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, potrivit căreia activitățile în cauză trebuie să fie desfășurate în condiții sociale comparabile.

120. În concluzie, propunem să se răspundă la prima întrebare adresată de instanța de trimitere statuând că articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede ca o condiție pentru a beneficia de scutirea de TVA ca acest spital privat să fie utilizat ca prestator de îngrijiri medicale de către organismele de asigurare obligatorie împotriva accidentelor sau să fie inclus în planul spitalicesc al unui land ori să fi încheiat un contract pentru prestarea de servicii de îngrijire medicală cu o casă de asigurări de sănătate națională sau regională. În special, aceste cerințe nu constituie condiții sociale în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA.

121. Cu toate acestea, o cerință precum cea menționată de guvernul german – care impune ca un spital privat care dorește să beneficieze de scutirea de TVA să fi prestat, în cursul exercițiului financiar precedent, cel puțin 40 % din serviciile de spitalizare facturate pentru o sumă mai mică decât suma rambursabilă de către organismele de securitate socială – poate totuși constitui o condiție socială în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA dacă există o cerință comparabilă impusă organismelor publice.

C. Cu privire la a doua întrebare

122. Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească în ce condiții spitalizările asigurate de spitale de drept privat sunt efectuate în condiții sociale comparabile, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, celor aplicabile organismelor de drept public.

123. Având în vedere considerațiile expuse în cadrul examinării primei întrebări, propunem Curții să răspundă la a doua întrebare că noțiunea de „condiții sociale comparabile celor aplicabile organismelor de drept public” prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că se referă la toate condițiile pe care trebuie să le îndeplinească instituțiile private pentru a fi supuse unor norme identice sau comparabile celor care reglementează relația dintre organismele de drept public și pacienții acestora și care trebuie respectate în toate împrejurările atunci când prestează servicii de spitalizare, îngrijiri medicale sau operațiuni strâns legate de astfel de servicii. Respectarea acestei condiții de către o instituție privată poate fi dedusă din obligațiile pe care această instituție și le-a asumat prin contract față de astfel de pacienți.

V. Concluzie

124. Prin urmare, considerăm că Curtea ar trebui să răspundă la cele două întrebări adresate de Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal al landului Saxonia Inferioară, Germania) după cum urmează:

- 1) Articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că această dispoziție se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede ca o condiție pentru a beneficia de scutirea de TVA ca acest spital privat să fie utilizat ca prestator de îngrijiri medicale de către organismele de asigurare obligatorie împotriva accidentelor sau să fie inclus în planul spitalicesc al unui land ori să fi încheiat un contract pentru prestarea de servicii de îngrijire medicală cu o casă de asigurări de sănătate națională sau regională. În special, aceste cerințe nu constituie condiții sociale în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (b) din această directivă.

Cu toate acestea, o cerință precum cea menționată de guvernul german – care impune ca un spital privat care dorește să beneficieze de scutirea de TVA să fi prestat, în cursul exercițiului financiar precedent, cel puțin 40 % din serviciile de spitalizare facturate pentru o sumă mai mică decât suma rambursabilă de către organismele de securitate socială – poate totuși constitui o condiție socială în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112 dacă există o cerință comparabilă impusă organismelor publice.

- 2) Noțiunea de „condiții sociale comparabile celor aplicabile organismelor de drept public”, prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112, trebuie interpretată în sensul că se referă la toate condițiile pe care trebuie să le îndeplinească instituțiile private pentru a fi supuse unor norme identice sau comparabile celor care reglementează relația dintre organismele de drept public și pacienții acestora și care trebuie respectate în toate împrejurările atunci când prestează servicii de spitalizare, îngrijiri medicale sau operațiuni strâns legate de astfel de servicii. Respectarea acestei condiții de către o instituție privată poate fi dedusă din obligațiile pe care această instituție și le-a asumat prin contract față de pacienți.