

Downloaded via the EU tax law app / web

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)

9 martie 2017(*)

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 98 alineatul (2) – Punctele 3 și 4 din anexa III – Principiul neutralității fiscale – Tratat medical cu oxigen – Cotă redusă de TVA – Butelii de oxigen – Cotă standard de TVA – Concentratoarele de oxigen”

În cauza C-573/15,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Cour d'appel de Liège (Curtea de Apel din Liège, Belgia), prin decizia din 28 octombrie 2015, primită de Curtea la 9 noiembrie 2015, în procedura

État belge

împotriva

Oxycure Belgium SA,

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din domnul E. Regan, președinte de cameră, și domnii A. Arabadjiev și C. G. Fernlund (raportor), judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: doamna V. Giacobbo-Peyronnel, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 19 septembrie 2016,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Oxycure Belgium SA, de F. Fosseur, avocat;
- pentru guvernul belgian, de M. Jacobs și de J.-C. Halleux, în calitate de agenți, asistați de D. Carmen, expert;
- pentru Comisia Europeană, de J.-F. Brakeland și de M. Owsiany-Hornung, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 20 octombrie 2016,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 98 alineatele (1) și (2) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe

valoarea ad?ugat? (JO 2006, L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7, denumit? în continuare „Directiva TVA”), precum ?i a punctelor 3 ?i 4 din anexa III la aceast? directiv? în raport cu principiul neutralit??ii fiscale.

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între État belge, pe de o parte, ?i Oxycure Belgium SA (denumit? în continuare „Oxycure”), pe de alt? parte, în leg?tur? cu supunerea la plata taxei pe valoarea ad?ugat? (TVA) a activit??ii de vânzare ?i/sau de închiriere de concentratoare de oxigen ?i de accesorii destinate tratamentului medical cu oxigen.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Considerentul (4) al Directivei TVA enun??:

„Realizarea obiectivului privind înfiin?area unei pie?e interne presupune aplicarea în statele membre a legisla?iei privind impozitele pe cifra de afaceri care s? nu denatureze condi?iile concuren?ei sau s? împiedice libera circula?ie a bunurilor ?i serviciilor. Prin urmare, este necesar? realizarea acestei armoniz?ri a legisla?iei privind impozitele pe cifra de afaceri prin intermediul unui sistem privind [TVA?ul], astfel încât s? se elimine, pe cât posibil, factorii care pot denatura condi?iile concuren?ei, atât la nivel na?ional, cât ?i la nivel comunitar.”

4 Articolul 96 din aceast? directiv? prevede:

„Statele membre aplic? o cot? standard a TVA, care este fixat? de fiecare stat membru ca procent din baza de impozitare ?i care este aceea?i pentru livrarea de bunuri ?i pentru prestarea de servicii.”

5 Articolul 98 alineatele (1) ?i (2) din directiva men?ionat? prevede:

„(1) Statele membre pot aplica fie una, fie dou? cote reduse.

(2) Cotele reduse se aplic? numai livr?rilor de bunuri sau prest?rilor de servicii din categoriile prev?zute în anexa III.

[...]”

6 La punctul 3 din anexa III la Directiva TVA sunt prev?zute „produsele farmaceutice de tipul celor utilizate pentru îngrijirea s?n?t??ii, prevenirea bolilor ?i ca tratament în scopuri medicale ?i veterinare, inclusiv produsele folosite în scopul contracep?iei ?i protec?iei igienice feminine”.

7 La punctul 4 din aceast? anex? sunt prev?zute „echipamentele medicale, materialele auxiliare ?i alte aparate destinate atenu?rii sau trat?rii handicapurilor, pentru utilizarea personal? exclusiv? a persoanelor cu handicap, inclusiv repararea respectivelor bunuri, ?i livrarea de scaune de copii pentru automobil”.

Dreptul belgian

8 L'arrêté royal n° 20, du 20 juillet 1970, fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux (Decretul regal nr. 20 din 20 iulie 1970 de instituire a cotelor taxei pe valoarea ad?ugat? ?i de stabilire a repartiz?rii bunurilor ?i serviciilor conform acestor cote, denumit? în continuare „Decretul regal nr. 20”) prevede c? TVA?ul se aplic? la cota redus? de 6 % pentru bunurile ?i serviciile prev?zute în tabelul A din acesta.

9 Secțiunea XXIII din tabelul A prevede printre altele „aparatele ortopedice (inclusiv centurile medico-chirurgicale); articolele și dispozitivele pentru fracturi (atele, gutiere și produse similare); articolele și protezele dentare, oculare sau altele; aparatele pentru facilitarea auzului surzilor și alte aparate care se duc în mână, se poartă sau care se implantează în organism pentru compensarea unei deficiențe sau infirmități; materialul individual special conceput pentru a fi purtat de pacienți cu stomie și de persoane care suferă de incontinență, cu excepția șervețelurilor igienice, a absorbantelor zilnice, a scutecelor și a scutecelor-chilot pentru copiii mai mici de șase ani; accesoriile individuale care fac parte dintr-un rinichi artificial, inclusiv trusele utilizate”, „[a]paratele pentru aerosoli și accesoriile acestora; materialul individual pentru administrarea de mucomyst” și „pompe pentru perfuzia de analgezice”.

10 Secțiunea XXXIV din tabelul A menționat se referă la închirierea acestor bunuri.

Litigiul principal și întrebarea preliminară

11 Oxycure este o societate care are ca activitate principală închirierea și vânzarea de concentratoare de oxigen. Acest tip de aparate cuprinde o parte destinată concentrării oxigenului din aerul înconjurător, precum și o canulă nazală sau o mască de oxigen și un tub de aducție de oxigen care face parte integrantă din aparate. Concentratoarele de oxigen permit oxigenoterapia la domiciliu pentru pacienții care suferă de insuficiență respiratorie sau de altă deficiență gravă care necesită un tratament cu oxigen și a căror stare nu se mai poate îmbunătăți prin utilizarea de medicamente precum aerosolii și bronhodilatatoarele.

12 Din dosarul de care dispune Curtea reiese că administrația fiscală belgiană, în momentul întocmirii unui proces-verbal, la 26 noiembrie 2010, a constatat că în perioada cuprinsă între 1 octombrie 2007 și 31 martie 2010 Oxycure aplicase pentru închirierea și pentru vânzarea de concentratoare de oxigen și de accesorii aferente cota redusă de TVA de 6 %, în timp ce aceste operațiuni ar fi trebuit să fie supuse cotei standard de 21 % în temeiul Decretului regal nr. 20. Pe baza acestui proces-verbal a fost emis un titlu executoriu cu privire la taxele datorate, în cuantum de 1 291 621,17 euro, și cu privire la o amendă în valoare de 129 160 de euro.

13 La 28 decembrie 2011, Oxycure a formulat o acțiune împotriva titlului executoriu în fața tribunalului de primă instanță de Namur (Tribunalul de Primă Instanță din Namur, Belgia), care a anulat titlul respectiv printr-o hotărâre din 25 aprilie 2013.

14 La 27 iunie 2013, État belge a declarat apel împotriva acestei hotărâri în fața cour d'appel de Liège (Curtea de Apel din Liège, Belgia).

15 Această instanță arată că concentratoarele de oxigen constituie, alături de buteliile de oxigen pentru uz medical și de sistemele cu oxigen pentru uz medical lichid, una dintre cele trei surse de oxigen disponibile pe piață și că aceste surse sunt toate interschimbabile și/sau complementare. Astfel, pe de o parte, potrivit unui raport al Centre fédéral d'expertise des soins de santé (Centrul federal de expertiză pentru asistență medicală, Belgia), fiecare sursă ar fi disponibilă în formă fixă de dimensiuni mari și sub forma unui model portabil de dimensiuni mici. Din acest raport ar reieși de asemenea că, din punctul de vedere al eficienței clinice, toate tratamentele cu oxigen ar fi echivalente. Astfel, ar avea o importanță redusă faptul că oxigenul este furnizat în una sau în alta dintre cele trei modalități disponibile și că sursa de oxigen este fixă sau portabilă, diferențele dintre aceste modalități fiind legate exclusiv de chestiuni care țin de confort (zgomot, utilizarea în afara domiciliului, volumul disponibil, umplerea aparatului portabil de către pacient) și de costul generat pentru societate. Pe de altă parte, reglementarea belgiană privind asigurarea obligatorie „pentru îngrijiri medicale și indemnizații” ar recunoaște perfectă interschimbabilitate a acestor surse de oxigen, din moment ce o butelie de oxigen de depanare

este inclus? în pre?ul rambursabil al concentratorului de oxigen.

16 Din dosarul de care dispune Curtea reiese c?, în temeiul sec?iunii XVII din tabelul A din Decretul regal nr. 20, cota redus? de TVA de 6 % se aplic? buteliilor de oxigen.

17 Având în vedere aceste considera?ii, instan?a de trimitere ridic? problema dac? este necesar s? se considere c? acest tabel, în condi?iile în care niciuna dintre rubricile sale nu prevede în mod explicit concentratoarele de oxigen, trebuie interpretat în raport cu principiile dreptului Uniunii ?i în special cu principiul neutralit??ii fiscale în sensul în care acesta are în vedere, cel pu?in implicit, concentratoarele de oxigen men?ionate în aceea?i m?sur? ca ?i celelalte surse de oxigenare.

18 În aceste condi?ii, cour d'appel de Liège (Curtea de Apel din Liège) a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarea întrebare preliminar?:

„Articolul 98 alineatele (1) ?i (2) din Directiva TVA coroborat cu punctele 3 ?i 4 din anexa III la această directiv?, prin raportare în special la principiul neutralit??ii, se opune unei dispozi?ii na?ionale care prevede o cot? redus? de TVA aplicabil? tratamentului cu oxigen cu ajutorul unor butelii de oxigen, în timp ce tratamentul cu oxigen cu ajutorul unui concentrator de oxigen este supus cotei standard de TVA?”

Cu privire la întrebarea preliminar?

19 Prin intermediul întreb?rii formulate, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? articolul 98 alineatele (1) ?i (2) din Directiva TVA ?i punctele 3 ?i 4 din anexa III la aceasta din urm?, interpretate în lumina principiului neutralit??ii fiscale, se opun unei reglement?ri na?ionale precum cea în discu?ie în litigiul principal, care prevede c? cota standard de TVA este aplicabil? livr?rii sau închirierii de concentratoare de oxigen, de?i această reglementare prevede o cot? redus? de TVA aplicabil? livr?rii de butelii de oxigen.

20 Cu titlu introductiv, trebuie amintit c?, potrivit articolului 96 din Directiva TVA, aceea?i cot? de TVA, ?i anume cota standard stabilit? de fiecare stat membru, este aplicabil? livr?rilor de bunuri ?i prest?rilor de servicii (Hot?rârea din 4 iunie 2015, Comisia/Regatul Unit, C?161/14, EU:C:2015:355, punctul 22 ?i jurispruden?a citat?).

21 Prin derogare de la acest principiu, este prev?zut? posibilitatea de a aplica cote reduse de TVA în temeiul articolului 98 din această directiv?. Anexa III la directiva men?ionat? enumer? exhaustiv categoriile de livr?ri de bunuri ?i de prest?ri de servicii care pot face obiectul cotelor reduse prev?zute la respectivul articol 98.

22 Obiectivul acestei anexe este de a face mai pu?in costisitoare ?i deci mai accesibile pentru consumatorul final, care suport? în final TVA?ul, anumite bunuri considerate deosebit de necesare (Hot?rârea din 17 ianuarie 2013, Comisia/Spania, C?360/11, EU:C:2013:17, punctul 48).

23 În ceea ce prive?te con?inutul specific al anexei III la Directiva TVA, Curtea a decis c? trebuie s? se recunoasc? legiuitorului Uniunii o larg? putere de apreciere, dat fiind faptul c? este chemat, atunci când adopt? o m?sur? de natur? fiscal?, s? fac? alegeri de natur? politic?, economic?, precum ?i social? ?i s? ierarhizeze interese contrare sau s? efectueze aprecieri complexe (Hot?rârea din 7 martie 2017, RPO, C?390/15, EU:2017:174, punctul 54).

24 Trebuie ar?tat c? legiuitorul, prin adoptarea punctelor 3 ?i 4 din anexa III la Directiva TVA, a ales s? permit? aplicarea unei cote reduse de TVA, în locul cotei standard, pentru livrarea anumitor categorii diferite de bunuri.

25 Astfel cum reiese din textul articolului 98 din Directiva TVA, nu este obligatorie aplicarea uneia sau a dou? cote reduse. Aceasta reprezint? o posibilitate recunoscut? statelor membre, prin derogare de la principiul potrivit c?ruia este aplicabil? cota standard. Or, dintr?o jurispruden?? constant? rezult? c? dispozi?iile care au caracter de derogare de la un principiu sunt de strict? interpretare (Hot?rârea din 17 iunie 2010, Comisia/Fran?a, C?492/08, EU:C:2010:348, punctul 35 ?i jurispruden?a citat?).

26 Prin urmare, statele membre pot în principiu s? aleag? s? aplice o cot? redus? de TVA produselor farmaceutice prev?zute la punctul 3 din anexa III la Directiva TVA, aplicând în acela?i timp cota standard dispozitivelor medicale prev?zute la punctul 4 din această anex?. De asemenea, ele pot alege s? aplice o cot? redus? de TVA anumitor produse farmaceutice sau dispozitive medicale specifice dintre cele prev?zute la punctele 3 ?i 4 men?ionate, aplicând cota standard altor produse sau dispozitive dintre acestea. În orice caz, statele membre au obliga?ia de a aplica cota standard pentru produsele care nu sunt men?ionate în anexa respectiv?.

27 Rezult? c? o legisla?ie na?ional? precum cea în discu?ie în litigiul principal, care nu prevede o cot? redus? de TVA pentru concentratoarele de oxigen, este în principiu compatibil? cu articolul 98 din Directiva TVA.

28 Totu?i, în cazul în care un stat membru alege s? aplice în mod selectiv cota redus? de TVA anumitor bunuri sau servicii specifice prev?zute în anexa III la Directiva TVA, îi revine obliga?ia de a respecta principiul neutralit??ii fiscale (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 3 aprilie 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau?Westelbien, C?442/05, EU:C:2008:184, punctele 41 ?i 43, Hot?rârea din 6 mai 2010, Comisia/Fran?a, C?94/09, EU:C:2010:253, punctul 30, precum ?i Hot?rârea din 27 februarie 2014, Pro Med Logistik ?i Pongratz, C?454/12 ?i C?455/12, EU:C:2014:111, punctul 45).

29 Prin urmare, pentru a r?spunde la întrebarea adresat?, trebuie s? se verifice dac? o legisla?ie na?ional? precum cea în discu?ie în litigiul principal încalc? principiul neutralit??ii fiscale.

30 Cu titlu introductiv, trebuie amintit c? acest principiu se opune în special posibilit??ii ca bunurile sau prest?rile de servicii asem?n?toare, care se g?sesc în concuren?? unele cu altele, s? fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA?ului (Hot?rârea din 11 septembrie 2014, K, C?219/13, EU:C:2014:2207, punctul 24 ?i jurispruden?a citat?).

31 Dintr?o jurispruden?? constant? reiese îns? c? acest principiu nu permite s? se extind? domeniul de aplicare al unei cote reduse în absen?a unei dispozi?ii neechivoce (a se vedea în special Hot?rârea din 5 martie 2015, Comisia/Luxemburg, C?502/13, EU:C:2015:143, punctul 51, ?i Hot?rârea din 2 iulie 2015, De Fruytier, C?334/14, EU:C:2015:437, punctul 37).

32 Astfel, principiul men?ionat nu este o norm? de drept primar care poate condi?iona validitatea unei cote reduse, ci un principiu de interpretare care trebuie aplicat în paralel cu principiul potrivit c?ruia cotele reduse sunt de strict? interpretare (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 19 iulie 2012, Deutsche Bank, C?44/11, EU:C:2012:484, punctul 45).

33 În spe??, pentru persoanele interesate care au prezentat observa?ii în fa?a Cur?ii este cert c? concentratoarele de oxigen în discu?ie în litigiul principal, spre deosebire de buteliile de oxigen, nu intr? sub inciden?a punctului 3 din anexa III la Directiva TVA, care are în vedere anumite

produse farmaceutice, și anume produse de tipul celor utilizate pentru îngrijirea sănătății, pentru prevenirea bolilor și ca tratament în scopuri medicale și veterinare. Astfel, din jurisprudența Curții rezultă că noțiunea „produse farmaceutice”, chiar dacă nu se limitează la medicamente, nu include orice dispozitiv, echipament, aparat sau material de uz medical (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 ianuarie 2013, Comisia/Spania, C-360/11, EU:C:2013:17, punctele 61-65).

34 Această interpretare este confirmată de punctul 4 din anexa III menționată, care vizează tocmai dispozitive medicale de uz specific (Hotărârea din 17 ianuarie 2013, Comisia/Spania, C-360/11, EU:C:2013:17, punctul 64). Astfel, această dispoziție are în vedere echipamentele medicale, materialele auxiliare și alte aparate destinate în mod normal atenuării sau tratării handicapurilor, numai atunci când au ca obiect utilizarea personală exclusivă a persoanelor cu handicap.

35 Or, în cazul în care nu pare să se fi dovedit că concentratoarele de oxigen în discuție în litigiul principal sunt destinate pentru „utilizarea personală exclusivă a persoanelor cu handicap”, aceste dispozitive nu pot intra nici în domeniul de aplicare al punctului 4 din anexa III la Directiva TVA, verificarea acestui aspect fiind însă de competența instanței de trimitere.

36 În aceste condiții, ținând seama de jurisprudența amintită la punctul 31 din prezenta hotărâre, principiul neutralității fiscale nu poate impune unui stat membru precum cel în discuție în litigiul principal, care a utilizat posibilitatea care îi este acordată de a aplica o cotă redusă de TVA unor produse specifice prevăzute la punctul 3 din anexa III la Directiva TVA, să extindă această cotă redusă asupra concentratoarelor de oxigen, chiar dacă acestea din urmă sunt considerate de către consumator ca fiind asemănătoare cu produse care beneficiază de această cotă redusă.

37 Având în vedere ansamblul considerațiilor care preced, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată de articolul 98 alineatele (1) și (2) din Directiva TVA și punctele 3 și 4 din anexa III la această directivă, interpretate în lumina principiului neutralității fiscale, nu se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede că cota standard de TVA este aplicabilă livrării sau închirierii de concentratoare de oxigen, deși această reglementare prevede o cotă redusă de TVA aplicabilă livrării de butelii de oxigen.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

Articolul 98 alineatele (1) și (2) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și punctele 3 și 4 din anexa III la această directivă, interpretate în lumina principiului neutralității fiscale, nu se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care prevede că cota standard a taxei pe valoarea adăugată este aplicabilă livrării sau închirierii de concentratoare de oxigen, deși această reglementare prevede o cotă redusă a taxei pe valoarea adăugată aplicabilă livrării de butelii de oxigen.

Semnături

* Limba de procedur?: franceza.