CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
ELEANOR SHARPSTON
prezentate la 9 octombrie 2008 [1]

1. Anumite activități de interes general, inclusiv spitalizarea, îngrijirile medicale și activitățile conexe strâns legate de acestea, sunt scutite de la plata TVA. La fel, atunci când persoanele care efectuează o activitate scutită de TVA constituie grupuri pentru a oferi membrilor lor serviciile necesare în mod direct exercitării unor astfel de activități, astfel de servicii sunt de asemenea scutite de TVA dacă grupurile se rezumă să solicite membrilor lor „rambursarea exactă a părții lor din cheltuielile comune" și dacă nu există posibilitatea denaturării concurenței.

2. Această cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare adresată de Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă) se referă, în esență, la chestiunea dacă această scutire se aplică serviciilor prestate cu titlu individual în favoarea unuia sau a câțiva dintre membri. Or, se impune oare ca legislația comunitară cu privire la TVA să fie călăuzită în această privință de mottoul muschetarilor: „Toți pentru unul și unul pentru toți"?

1 — Limba originală: engleza.

Legislația relevantă

3. Acțiunea aflată pe rolul instanței naționale se referă la serviciile prestate între anii 1994 și 1998, astfel încât legislația relevantă este A șasea directivă TVA [2].

4. Articolul 13 secțiunea A din respectiva directivă este intitulat „Scutiri pentru anumite activități de interes general". În partea ce prezintă un interes în cazul de față, alineatul (1) al respectivul articol prevede:

„Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, statele membre scutesc, în

2 — A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, astfel cum a fost modificată în repetate rânduri, denumită în continuare „A șasea directivă"). A fost înlocuită, cu aplicabilitate de la 1 ianuarie 2007, de Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7) al cărei scop este de a prezenta dispozițiile aplicabile într-o structură și o formulare reformată și în mod clar și logic, fără ca, în principiu, să aducă modificări de fond în legislația existentă [a se vedea considerentul (3) în preambul].

conformitate cu condițiile pe care acestea le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a unor asemenea scutiri și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz, următoarele:

[…]

(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;

[…]

(f) prestarea de servicii de către grupuri independente de persoane, care efectuează o activitate scutită de TVA sau pentru care nu sunt persoane impozabile, în scopul prestării către membrii lor a serviciilor necesare în mod direct desfășurării activității respective, atunci când grupurile în cauză se rezumă să solicite membrilor lor rambursarea exactă a părții lor din cheltuielile comune, cu condiția ca scutirea respectivă să nu fie susceptibilă de a cauza denaturări ale concurenței;

[…]" [3] [traducere neoficială]

Situația de fapt, procedura și întrebarea preliminară

5. Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (denumit în continuare „Stichting") este o fundație ai cărei membri sunt diverse instituții medicale și de asigurări de boală și, în anumite cazuri, membrii individuali ai unor astfel de instituții, cum ar fi spitalele. Activitățile membrilor Stichting sunt scutite de la plata TVA. Scopul general al acesteia este acela de a promova calitatea actului medical. În acest scop, oferă diferite servicii membrilor ei. Cea mai mare parte a acestor servicii (referitoare în special la definirea și menținerea unor standarde profesionale pentru personalul medical și infirmier) este prestată spitalelor, iar costurile acestor servicii sunt împărțite între ele în funcție de numărul de paturi. Astfel de servicii

3 — Aceleași dispoziții se regăsesc în prezent, fără vreo modificare de fond, la articolul 131 și la articolul 132 alineatul (1) literele (b) și (f) din Directiva 2006/112.

(care sunt, în ultimă instanță, finanțate prin fonduri publice) sunt recunoscute de către autoritățile fiscale ca fiind scutite de la plata TVA în temeiul dispozițiilor interne care transpun articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă.

6. Cu titlu ocazional, Stichting prestează de asemenea membrilor individuali alte servicii cum ar fi punerea la dispoziție a unui membru al propriului personal pentru a prezida un grup de lucru pe un proiect de îngrijiri medicale corespunzătoare pentru una dintre instituțiile afiliate sau delegarea de personal pentru a interveni în cadrul unui colocviu cu privire la medicamentele antivirale și insuficiența cardiacă organizat de o altă instituție afiliată. Astfel de servicii sunt facturate separat respectivului membru individual. Potrivit deciziei de trimitere, nu este contestat faptul că aceste servicii sunt necesare în mod direct exercitării activităților scutite și nu este în discuție o denaturare a concurenței. Cu toate acestea, autoritățile fiscale consideră criteriul „rambursarea părții lor din cheltuielile comune" ca nefiind îndeplinit.

7. Litigiul este în prezent pe rolul Hoge Raad der Nederlanden, care adresează următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 13 secțiunea A alineatul (1) teza introductivă și litera (f) din [A șasea directivă] trebuie interpretat în sensul că intră deopotrivă în domeniul de aplicare al acestuia serviciile prestate membrilor lor de grupurile vizate prin această prevedere, servicii care sunt în mod direct necesare acestor membri pentru a efectua prestații scutite de taxa pe valoarea adăugată sau care nu fac obiectul taxei pe valoarea adăugată și pentru remunerarea cărora nu se solicită mai mult decât cheltuielile efectuate pentru aceste servicii, dacă aceste servicii sunt prestate numai în favoarea unuia sau a câțiva dintre membri?"

8. Stichting, guvernul olandez și Comisia au prezentat fiecare atât observații scrise, cât și observații orale.

Apreciere

Denaturarea concurenței

9. Guvernul olandez pune sub semnul întrebării afirmația instanței de trimitere potrivit căreia serviciile în discuție nu produc nicio denaturare a concurenței. Acesta subliniază, în special, că dispozițiile interne de transpunere stabilesc domeniul scutirii în

dreptul olandez excluzând în mod expres punerea la dispoziție de personal, mai precis, pentru motivul că este vorba despre un serviciu care poate cauza o denaturare gravă a concurenței.

10. Desigur, la fel ca și în privința interpretării și aplicării dispozițiilor interne de transpunere, aprecierea aspectului dacă există o denaturare a concurenței efectivă sau potențială este de competența instanței naționale. Cu privire la riscul unei denaturări, se poate observa pur și simplu că respectiva scutire trebuie să fie refuzată dacă, prin ea însăși, imediat sau în viitor, ar putea da naștere unei denaturări a concurenței [4].

11. Cu toate acestea, am dori să subliniem un alt aspect. Întrebarea adresată de instanța națională se referă la servicii „pentru care nu se solicită mai mult decât cheltuielile efectuate". Respectiva formulare s-ar putea referi la serviciile facturate sub prețul de cost, în opoziție cu rambursarea exactă vizată de A șasea directivă [5]. Este clar că, în termeni de concurență față de întreprinderile comerciale, orice prestare de servicii la un preț mai mic decât prețul de cost va avea implicații care trebuie luate în considerare de instanța națională competentă în evaluarea faptelor.

Interpretare strictă

12. Astfel cum au subliniat guvernul olandez și Comisia, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, termenii folosiți pentru a desemna scutirile prevăzute la articolul 13 din A șasea directivă sunt de strictă interpretare, ținând seama de faptul că aceste scutiri constituie derogări de la principiul general potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de către o persoană impozabilă [6].

4 — A se vedea Hotărârea din 20 noiembrie 2003, Taksatorringen (C-8/01, Rec., p. I-13711, punctele 58-65).

5 — Putem observa că în toate versiunile lingvistice în care A șasea directivă a fost adoptată în 1977, cu excepția versiunii olandeze care se referă la o „simplă rambursare" („enkel terugbetaling"), termenul „exact" figura la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f). Acest articol a fost transpus în dreptul olandez prin articolul 11 alineatul (1) litera (u) din Legea cu privire la impozitul pe cifra de afaceri (Wet op de Omzetbelasting), care se referă de asemenea la o simplă rambursare („slechts terugbetaling").

6 — A se vedea, cu referire la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f), Hotărârea din 15 iunie 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (C-348/87, Rec., p. 1737, punctul 13), și Hotărârea Taksatorringen, citată la nota de subsol 4, punctul 61.

13. Cu toate acestea, Curtea a declarat în continuare că această jurisprudență nu are ca obiectiv impunerea unei interpretări care ar face ca scutirile vizate să fie aproape inaplicabile în practică [7].

Întrebarea adresată

15. Stichting și Comisia propun să se răspundă la întrebarea adresată de Hoge Raad der Nederlanden în sensul că, cu condiția ca celelalte criterii prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) sunt îndeplinite, respectiva dispoziție se referă la serviciile prestate de grupuri care intră în domeniul său de aplicare, chiar dacă aceste servicii sunt prestate numai unuia sau mai multor membri.

14. De asemenea, am dori să adăugăm faptul că caracterul strict al interpretării – iar stricta interpretare nu trebuie confundată cu interpretarea restrictivă [8]– poate fi nuanțat în funcție de natura scutirii în discuție. Spitalizarea și îngrijirea medicală sunt scutite de la plata taxei, în interesul societății în ansamblu, cu scopul de a diminua costul acestora pentru pacienți. Rațiunea de a fi a respectivei scutiri include și serviciile accesorii necesare care, din motive de economii de scară, sunt delegate unor entități administrate în comun [9]. Din moment ce noțiunile „spitalizare" și „îngrijire medicală" fac obiectul unei stricte interpretări, este oportun să supunem serviciile accesorii necesare unui grad suplimentar de strictă interpretare, forțând astfel nota [10]?

16. Guvernul olandez consideră că această dispoziție nu se referă la serviciile prestate și facturate în mod individual membrilor grupului. În ședința publică, acesta și-a precizat punctul de vedere argumentând că distincția fundamentală este aceea între serviciile prestate în interesul colectiv, care intră în domeniul de aplicare, și, pe de altă parte, serviciile prestate în interesul particular al unui membru, servicii care nu intră în domeniul de aplicare.

17. În esență, suntem de acord cu Stichting și cu Comisia. Dacă toate celelalte condiții prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) sunt îndeplinite – și anume dacă serviciile sunt necesare în mod direct exercitării unei activități scutite sau netaxate, dacă are loc o rambursare integrală a cheltuielilor angajate și dacă nu există riscul

7 — Hotărârea Taksatorringen, citată anterior, punctul 62.

8 — A se vedea Concluziile avocatului general Jacobs prezentate în cauza Zoological Society (Hotărârea din 21 martie 2002, C-267/00, Rec., p. I-3353, punctele 17-19).

9 — A se vedea Concluziile avocatului general Mischo prezentate în cauza Taksatorringen, citată la nota de subsol 4, punctele 9 și 117-124, în special punctele 117-119.

10 — A se vedea Hotărârea din 11 ianuarie 2001, Comisia/Franța (C-76/99, Rec., p. I-249, punctul 23), și concluziile avocatului general Fennelly prezentate în aceeași cauză, punctele 20-23, împreună cu jurisprudența citată la respectivele puncte.

unei denaturări a concurenței –, considerăm că o interpretare prea literală a termenilor „parte” și „în comun” ar restrânge de o manieră nejustificată și artificială domeniul de aplicare al excepției.

18. Este clar că, atunci când, în cursul fiecărui exercițiu fiscal, un singur tip de serviciu este prestat tuturor membrilor grupului, fiecare dintre membri poate suporta o „parte din cheltuielile comune” în adevăratul sens al cuvântului. Cu toate acestea, realitatea acestor grupuri este susceptibilă să fie mult mai complexă. În plus, grupul poate presta o gamă de servicii diferite, unele necesare pentru toți membrii grupului, iar altele doar pentru câțiva dintre membri. Necesitățile membrilor pot varia de la un exercițiu fiscal la altul într-o asemenea măsură încât, în funcție de exercițiul vizat, anumite servicii pot fi prestate tuturor membrilor săi, alte servicii câtorva membri și altele, probabil, numai unui singur membru. Or, costul prestării tuturor acestor servicii rămâne, în adevăratul sens al cuvântului, o cheltuială comună angajată de grupul constituit în acest scop și suportată de toți membrii grupului, iar metodele de contabilitate a costurilor sunt pe deplin apte să identifice partea precisă din cheltuială, imputabilă fiecărui serviciu luat în mod individual.

19. În observațiile scrise, guvernul olandez susține că scopul acestei scutiri este de a evita ca serviciile prestate de un grup membrilor săi să fie supuse la plata TVA, atunci când aceleași servicii nu ar fi fost supuse la plata TVA dacă ar fi fost prestate intern de către fiecare membru în mod individual [11]. Prin urmare, astfel de servicii sunt asimilate operațiunilor interne. Potrivit guvernului olandez, atunci când un serviciu este prestat unui singur membru, prestatorul fiind independent în raportul cu beneficiarul, o astfel de prestare este asimilată unei tranzacții pe piața liberă, iar un astfel de serviciu nu ar trebui să beneficieze de un astfel de tratament.

20. Nu suntem convinși de acest argument. Indiferent dacă un serviciu particular este prestat de către un grup unuia, câtorva sau tuturor membrilor săi, acest lucru nu modifică relația între prestator și beneficiar sau natura acordului prin care resursele sunt împărțite cu scopul de a realiza economii de scară.

21. În ședința publică, guvernul olandez a insistat în mod special asupra necesității ca, pentru a putea beneficia de această scutire, aceste servicii să fie prestate în interesul colectiv al tuturor membrilor grupului, iar nu în interesul particular al câtorva membri. Guvernul olandez exemplifică această distincție prin referire la comisia de plângeri școlare care asistă totalitatea școlilor olandeze

11 — A se vedea Concluziile avocatului general Mischo prezentate în cauza Taksatorringen, punctele 118 și 119.

pronunțându-se asupra acestor plângeri. Acest serviciu este prestat în interesul colectiv al tuturor școlilor, chiar dacă câteva școli, în anumite perioade sau chiar deloc, nu au nevoie de un astfel de serviciu, iar acesta urmează a fi, așadar, scutit în temeiul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f). Dimpotrivă, dacă o școală ar urma să beneficieze de consultanță juridică din partea juriștilor acestei comisii, de exemplu cu privire la aspecte de TVA, ar fi vorba în această situație de un serviciu în interesul individual al școlii care nu trebuie scutit.

22. În timp ce înclinăm să fim de acord cu rezultatul la care ajunge guvernul olandez în analiza exemplului său, nu suntem de acord cu metoda pe care o utilizează. În circumstanțele descrise, consultanța juridică în materie de TVA nu ar fi susceptibilă să beneficieze de scutire deoarece nu este un serviciu necesar în mod direct pentru a permite școlii să își exercite activitatea de educație, activitate care este scutită, și de asemenea, probabil, deoarece nu este vorba despre un serviciu pentru a cărui prestare o astfel de comisie a fost constituită. Pe de altă parte, un serviciu care s-ar regăsi în domeniul serviciilor pentru care o astfel de comisie a fost constituită și care ar fi necesar în mod direct exercitării activității de educație, activitate care este scutită de la plata taxei, trebuie să beneficieze de scutire, indiferent de numărul efectiv al școlilor cărora un astfel de serviciu le este prestat.

23. De asemenea, ni se pare că distincția dintre interesul colectiv și interesul particular nu prezintă un grad ridicat de pertinență în calitate de criteriu independent. Cu excepția situației în care membrii grupului ar fi obligați să beneficieze de toate serviciile oferite de grup, aceștia vor alege să beneficieze de acele servicii care prezintă un interes individual pentru ei. Și disponibilitatea unor astfel de servicii pentru toți membrii va fi, în mod necesar, în interesul lor colectiv – cu condiția obișnuită ca serviciile să fie prestate „de către grupuri independente de persoane, care efectuează o activitate scutită de TVA sau pentru care nu sunt persoane impozabile, în scopul prestării către membrii lor a serviciilor necesare în mod direct desfășurării activității respective”.

24. Din moment ce Hoge Raad der Nederlanden adresează întrebarea în temeiul presupunerii explicite că singurul aspect în discuție este dacă criteriul „rambursarea părții lor din cheltuielile comune” este îndeplinit, vom răspunde pozitiv la respectiva întrebare.

Concluzie

25. În consecință, propunem Curții să răspundă la întrebarea adresată de Hoge Raad der Nederlanden după cum urmează:

„Articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă TVA se referă la serviciile prestate membrilor lor de grupurile care intră în domeniul său de aplicare, chiar dacă aceste servicii sunt prestate numai în favoarea unuia sau a câțiva dintre membri, în măsura în care celelalte condiții prevăzute de această dispoziție sunt îndeplinite."