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 — Tratament medical cu oxigen — Cotă redusă de TVA — Butelii de oxigen — Cotă standard de TVA — Concentratoare 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 Curte 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

* Limba de procedură: franceza.

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 adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”), precum și a punctelor 3 și 4 din anexa III la această directivă în raport cu principiul neutralității fiscale.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între État belge, pe de o parte, și Oxycure Belgium SA (denumită în continuare „Oxycure”), pe de altă parte, în legătură cu supunerea la plata taxei pe valoarea adăugată (TVA) a activității de vânzare și/sau de închiriere de concentratoare de oxigen și de accesorii destinate tratamentului medical cu oxigen.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Considerentul (4) al Directivei TVA enunță:

„Realizarea obiectivului privind înființarea unei piețe interne presupune aplicarea în statele membre a legislației privind impozitele pe cifra de afaceri care să nu denatureze condițiile concurenței sau să împiedice libera circulație a bunurilor și serviciilor. Prin urmare, este necesară realizarea acestei armonizări a legislației privind impozitele pe cifra de afaceri prin intermediul unui sistem privind [TVA-ul], astfel încât să se elimine, pe cât posibil, factorii care pot denatura condițiile concurenței, atât la nivel național, cât și la nivel comunitar.”

4 Articolul 96 din această directivă prevede:

„Statele membre aplică o cotă standard a TVA, care este fixată de fiecare stat membru ca procent din baza de impozitare și care este aceeași pentru livrarea de bunuri și pentru prestarea de servicii.”

5 Articolul 98 alineatele (1) și (2) din directiva menționată prevede:

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

(2) Cotele reduse se aplică numai livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa III.

[…]”

6 La punctul 3 din anexa III la Directiva TVA sunt prevăzute „produsele farmaceutice de tipul celor utilizate pentru îngrijirea sănătății, prevenirea bolilor și ca tratament în scopuri medicale și veterinare, inclusiv produsele folosite în scopul contracepției și protecției igienice feminine”.

7 La punctul 4 din această anexă sunt prevăzute „echipamentele medicale, materialele auxiliare și alte aparate destinate atenuării sau tratării handicapurilor, pentru utilizarea personală exclusivă a persoanelor cu handicap, inclusiv repararea respectivelor bunuri, și 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 adăugată și de stabilire a repartizării bunurilor și serviciilor conform acestor cote, denumit în continuare „Decretul regal nr. 20") prevede că TVA-ul se aplică la cota redusă de 6 % pentru bunurile și serviciile prevăzute 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 șervețelelor 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 tribunal de première instance 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 perfecta interschimbabilitate a acestor surse de oxigen, din moment ce o butelie de oxigen de depanare este inclusă în prețul rambursabil al concentratorului de oxigen.

16 Din dosarul de care dispune Curtea reiese că, în temeiul secțiunii XVII din tabelul A din Decretul regal nr. 20, cota redusă de TVA de 6 % se aplică buteliilor de oxigen.

17 Având în vedere aceste considerații, instanța de trimitere ridică problema dacă este necesar să se considere că acest tabel, în condițiile în care niciuna dintre rubricile sale nu prevede în mod explicit concentratoarele de oxigen, trebuie interpretat în raport cu principiile dreptului Uniunii și în special cu principiul neutralității fiscale în sensul în care acesta are în vedere, cel puțin implicit, concentratoarele de oxigen menționate în aceeași măsură ca și celelalte surse de oxigenare.

18 În aceste condiții, cour d’appel de Liège (Curtea de Apel din Liège) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 98 alineatele (1) și (2) din Directiva TVA coroborat cu punctele 3 și 4 din anexa III la această directivă, prin raportare în special la principiul neutralității, se opune unei dispoziții naționale care prevede o cotă redusă de TVA aplicabilă 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 preliminară

19 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 98 alineatele (1) și (2) din Directiva TVA și punctele 3 și 4 din anexa III la aceasta din urmă, interpretate în lumina principiului neutralității fiscale, 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.

20 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit articolului 96 din Directiva TVA, aceeași cotă de TVA, și anume cota standard stabilită de fiecare stat membru, este aplicabilă livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii (Hotărârea din 4 iunie 2015, Comisia/Regatul Unit, C-161/14, EU:C:2015:355, punctul 22 și jurisprudența citată).

21 Prin derogare de la acest principiu, este prevăzută posibilitatea de a aplica cote reduse de TVA în temeiul articolului 98 din această directivă. Anexa III la directiva menționată enumeră exhaustiv categoriile de livrări de bunuri și de prestări de servicii care pot face obiectul cotelor reduse prevăzute la respectivul articol 98.

22 Obiectivul acestei anexe este de a face mai puțin costisitoare și deci mai accesibile pentru consumatorul final, care suportă în final TVA-ul, anumite bunuri considerate deosebit de necesare (Hotărârea din 17 ianuarie 2013, Comisia/Spania, C-360/11, EU:C:2013:17, punctul 48).

23 În ceea ce privește conținutul specific al anexei III la Directiva TVA, Curtea a decis că trebuie să se recunoască legiuitorului Uniunii o largă putere de apreciere, dat fiind faptul că este chemat, atunci când adoptă o măsură de natură fiscală, să facă alegeri de natură politică, economică, precum și socială și să ierarhizeze interese contrare sau să efectueze aprecieri complexe (Hotărârea din 7 martie 2017, RPO, C-390/15, EU:2017:174, punctul 54).

24 Trebuie arătat că legiuitorul, prin adoptarea punctelor 3 și 4 din anexa III la Directiva TVA, a ales să permită 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 două cote reduse. Aceasta reprezintă o posibilitate recunoscută statelor membre, prin derogare de la principiul potrivit căruia este aplicabilă cota standard. Or, dintr-o jurisprudență constantă rezultă că dispozițiile care au caracter de derogare de la un principiu sunt de strictă interpretare (Hotărârea din 17 iunie 2010, Comisia/Franța, C-492/08, EU:C:2010:348, punctul 35 și jurisprudența citată).

26 Prin urmare, statele membre pot în principiu să aleagă să aplice o cotă redusă de TVA produselor farmaceutice prevăzute la punctul 3 din anexa III la Directiva TVA, aplicând în același timp cota standard dispozitivelor medicale prevăzute la punctul 4 din această anexă. De asemenea, ele pot alege să aplice o cotă redusă de TVA anumitor produse farmaceutice sau dispozitive medicale specifice dintre cele prevăzute la punctele 3 și 4 menționate, aplicând cota standard altor produse sau dispozitive dintre acestea. În orice caz, statele membre au obligația de a aplica cota standard pentru produsele care nu sunt menționate în anexa respectivă.

27 Rezultă că o legislație națională precum cea în discuție în litigiul principal, care nu prevede o cotă redusă de TVA pentru concentratoarele de oxigen, este în principiu compatibilă cu articolul 98 din Directiva TVA.

28 Totuși, în cazul în care un stat membru alege să aplice în mod selectiv cota redusă de TVA anumitor bunuri sau servicii specifice prevăzute în anexa III la Directiva TVA, îi revine obligația de a respecta principiul neutralității fiscale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 aprilie 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, C-442/05, EU:C:2008:184, punctele 41 și 43, Hotărârea din 6 mai 2010, Comisia/Franța, C-94/09, EU:C:2010:253, punctul 30, precum și Hotărârea din 27 februarie 2014, Pro Med Logistik și Pongratz, C-454/12 și C-455/12, EU:C:2014:111, punctul 45).

29 Prin urmare, pentru a răspunde la întrebarea adresată, trebuie să se verifice dacă o legislație națională precum cea în discuție în litigiul principal încalcă principiul neutralității fiscale.

30 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că acest principiu se opune în special posibilității ca bunurile sau prestările de servicii asemănătoare, care se găsesc în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului (Hotărârea din 11 septembrie 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, punctul 24 și jurisprudența citată).

31 Dintr-o jurisprudență constantă reiese însă că acest principiu nu permite să se extindă domeniul de aplicare al unei cote reduse în absența unei dispoziții neechivoce (a se vedea în special Hotărârea din 5 martie 2015, Comisia/Luxemburg, C-502/13, EU:C:2015:143, punctul 51, și Hotărârea din 2 iulie 2015, De Fruytier, C-334/14, EU:C:2015:437, punctul 37).

32 Astfel, principiul menționat nu este o normă de drept primar care poate condiționa validitatea unei cote reduse, ci un principiu de interpretare care trebuie aplicat în paralel cu principiul potrivit căruia cotele reduse sunt de strictă interpretare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 iulie 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, punctul 45).

33 În speță, pentru persoanele interesate care au prezentat observații în fața Curții este cert că concentratoarele de oxigen în discuție în litigiul principal, spre deosebire de buteliile de oxigen, nu intră sub incidența 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 precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că 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