HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

7 aprilie 2022 *

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 132 alineatul (1) litera (b) – Scutiri pentru anumite activități de interes general – Scutirea spitalizării și a îngrijirilor medicale – Spital privat – Instituții recunoscute în mod corespunzător – Condiții sociale comparabile”

În cauza C-228/20,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal al landului Saxonia Inferioară, Germania), prin decizia din 2 martie 2020, primită de Curte la 2 iunie 2020, în procedura

I GmbH

împotriva

Finanzamt H,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul A. Arabadjiev, președintele Camerei întâi, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a doua, doamna I. Ziemele (raportoare) și domnii T. von Danwitz, P. G. Xuereb și A. Kumin, judecători,

avocat general: domnul G. Hogan,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru I GmbH, de W. Franz, Rechtsanwalt;

– pentru Finanzamt H, de K. Hintzelmann, în calitate de agent;

– pentru guvernul german, de J. Möller și S. Heimerl, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitė și L. Mantl, în calitate de agenți,

* Limba de procedură: germana.

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 23 septembrie 2021,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară are ca obiect 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”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între I GmbH, pe de o parte, și Finanzamt H (Administrația Fiscală din H, Germania), pe de altă parte, în legătură cu scutirea de taxa pe valoarea adăugată (TVA) a serviciilor spitalicești prestate de I în cursul exercițiilor fiscale 2009-2012.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 131 din Directiva TVA constituie singurul articol care figurează în capitolul 1 din cadrul titlului IX din această directivă, intitulate „Dispoziții generale” și, respectiv, „Scutiri”. Articolul menționat are următorul cuprins:

„Scutirile prevăzute la capitolele 2-9 se aplică fără să aducă atingere altor dispoziții comunitare 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.”

4 Articolul 132 alineatul (1) din Directiva TVA, care figurează în capitolul 2, intitulat „Scutiri pentru anumite activități de interes general”, din cadrul titlului 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;

[…]”

5 Articolul 133 din directiva menționată 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 al 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.

[…]”

6 Articolul 134 din Directiva TVA prevede:

„Livrarea de bunuri sau prestarea de servicii nu este scutită, în temeiul articolului 132 alineatul (1) literele (b), (g), (h), (i), (l), (m) și (n), în următoarele cazuri:

(a) atunci când livrarea sau prestarea nu este esențială pentru operațiunile scutite;

(b) atunci când scopul principal al livrării sau prestării este obținerea de venituri suplimentare pentru organismul în cauză prin operațiuni care se află în concurență directă cu cele efectuate de întreprinderile comerciale supuse TVA.”

Dreptul german

7 Potrivit articolului 4 punctul 14 din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri) din 21 februarie 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „UStG”), sunt scutite de TVA:

„[…]

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. Serviciile enumerate în prima teză sunt scutite și atunci când sunt furnizate în
   aa) spitale autorizate în sensul articolului 108 din [cartea V din Sozialgesetzbuch (Codul securității sociale)]

[…]

cc) instituții utilizate ca prestatori de îngrijiri medicale de către organismele de asigurare obligatorie împotriva accidentelor în temeiul articolului 34 din [cartea VII din Codul securității sociale].”

8 Articolul 108, intitulat „Spitale autorizate”, din cartea V din Codul securității sociale (denumită în continuare „SGB V”) prevede:

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

1. [clinicile universitare]

2. spitalele care sunt incluse în planul spitalicesc al unui land (spitale incluse în plan) sau

3. spitalele 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).”

9 Articolul 109, intitulat „Încheierea contractelor de îngrijiri medicale cu spitalele”, din SGB V prevede la alineatele (2) și (3):

„[…]

(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 precum cel prevăzut la articolul 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 criterii de calitate] sau

3. nu este necesar pentru o spitalizare adaptată necesităților persoanelor asigurate.

[…]”

10 Articolul 1, intitulat „Principiul”, din Gesetz zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Krankenhausfinanzierungsgesetz) (Legea privind finanțarea spitalelor) din 10 aprilie 1991 (BGBl. 1991 I, p. 886, denumită în continuare „KHG”) prevede:

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

11 Articolul 6 din KHG, intitulat „Planificare spitalicească și programe de investiții”, prevede la alineatul (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.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

12 Reclamanta din cauza principală este o societate al cărei obiect de activitate este proiectarea, construirea și exploatarea unui spital în care sunt reprezentate toate domeniile neurologiei.

13 Reclamanta din cauza principală prestează servicii spitalicești în sensul dreptului german, iar exploatarea sa este autorizată de stat. Totuși, aceasta nu este integrată în planul nevoilor spitalicești ale landului Saxonia Inferioară și, prin urmare, nu este o instituție inclusă în planul spitalicesc în sensul articolului 108 punctul 2 din SGB V. Reclamanta din cauza principală nu este un spital aflat în relații contractuale cu organismele de asigurări de sănătate, întrucât nu a încheiat contracte de îngrijiri medicale cu casele de asigurări de sănătate sau cu casele de asigurări de rezervă legale în sensul articolului 108 punctul 3 din SGB V.

14 Pacienții reclamantei din cauza principală se compun din pacienți privați, care plătesc ei înșiși tratamentele și au acces la acestea prin plata unui avans, pacienți afiliați la un sistem de asigurări private de sănătate și/sau care au dreptul la *Beihilfe* (ajutor plătit funcționarilor în caz de boală), așa-numiții pacienți „consulari”, pentru care ambasada unui stat străin eliberează o confirmare a suportării costurilor, pacienți membri ai forțelor armate germane, pacienți afiliați unui organism ocupațional de asigurări de sănătate și pacienți afiliați sistemului obligatoriu de asigurări de sănătate. Pacienții afiliați unor sisteme de asigurări de sănătate private sau obligatorii erau tratați de la caz la caz după confirmarea suportării costurilor de organismele de ajutor plătit funcționarilor în caz de boală, de casele de asigurări de sănătate, de casele de asigurări de rezervă sau de casele de asigurări private. În cazul pacienților consulari, cheltuielile erau suportate de organisme sociale din străinătate prin intermediul ambasadelor în cauză.

15 Inițial, reclamanta din cauza principală factura serviciile spitalicești, îngrijirile medicale, precum și operațiunile asociate acestora pe baza unor tarife zilnice de spitalizare, potrivit practicii obișnuite în cazul spitalelor prevăzute la articolul 108 din SGB V, la care se adăugau eventualele majorări, atunci când pacienții erau spitalizați în camere individuale sau duble. Serviciile medicale opționale erau facturate separat. Ulterior, reclamanta din cauza principală a facturat în mod progresiv diversele sale servicii pe baza unor tarife pentru fiecare grup de cazuri, potrivit unui sistem denumit „Diagnosis Related Group” („grup omogen de diagnostic”). În anul 2011, între 15 și 20 % din zilele de spitalizare au fost facturate potrivit acestui sistem.

16 La 28 iunie 2012, reclamanta din cauza principală a încheiat un contract-cadru în sensul articolului 4 punctul 14 litera b) punctul cc) din UStG cu o casă de asigurări pentru accidente, care acționează în calitate de organism al sistemului obligatoriu de asigurare împotriva accidentelor, cu efect de la 1 iulie 2012.

17 În declarațiile sale fiscale privind impozitul pe cifra de afaceri aferent exercițiilor financiare 2009-2012, reclamanta din cauza principală a tratat serviciile spitalicești facturate pe baza tarifelor de îngrijire, precum și redevențele facturate medicilor care dispun de paturi într-un serviciu spitalicesc drept operațiuni scutite de impozitul pe cifra de afaceri.

18 În cadrul unui control fiscal efectuat de Finanzamt für Grossbetriebsprüfung H (Administrația Fiscală din H însărcinată cu controlul marilor întreprinderi), inspectoarea a apreciat că cea mai mare parte a prestațiilor reclamantei din cauza principală, efectuate înainte de 1 iulie 2012, nu trebuiau să fie scutite de TVA pentru motivul că, anterior datei respective, aceasta nu era un spital autorizat. Poziția respectivă a fost confirmată de administrația fiscală printr-o decizie din 6 septembrie 2017.

19 Reclamanta din cauza principală apreciază că aceste servicii sunt scutite de TVA în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA. Afirmă că exploatează un spital autorizat și că prestează servicii spitalicești și terapii într-un mod similar unui organism de drept public. Activitatea sa ar avea un caracter de interes general. Astfel, pe de o parte, ar propune o gamă de servicii comparabilă cu cea a spitalelor publice sau a celor incluse în planul spitalicesc. Pe de altă parte, ar presta serviciile sale oricărei persoane, indiferent dacă este afiliată la un sistem de asigurări obligatoriu sau privat ori nu este asigurată. Costurile îngrijirilor medicale ar fi suportate în mare măsură de organisme de securitate socială, printre care figurează nu numai casele publice de asigurări de sănătate, ci și forțele armate germane, organismele ocupaționale de asigurări de sănătate, organismele plătitoare de ajutoare funcționarilor în caz de boală și ambasadele. Pacienții ale căror cheltuieli sunt suportate de astfel de organisme de securitate socială ar reprezenta 33,08 % în anul 2009, 34,31 % în anul 2010, 38,15 % în anul 2011 și, respectiv, 40,30 % în anul 2012 din zilele de spitalizare.

20 Instanța de trimitere arată că reclamanta din cauza principală nu îndeplinește condițiile de scutire prevăzute la articolul 4 punctul 14 litera b) punctul aa) din UStG și că nu se poate prevala de scutirea prevăzută la articolul 4 punctul 14 litera b) punctul cc) din UStG decât de la 1 iulie 2012, data intrării în vigoare a contractului-cadru încheiat cu casa de asigurări pentru accidente.

21 Această instanță arată că, pentru alte spitale decât organismele de drept public, articolul 4 punctul 14 litera b) punctul aa) din UStG rezervă scutirea de TVA spitalelor care au fost integrate primele în planul spitalicesc și ale căror servicii răspund unor nevoi definite în raport cu dreptul securității sociale. În conformitate cu articolul 108 și cu articolul 109 alineatul (3) punctul 3 din SGB V, casele de asigurări de sănătate sau de asigurări de rezervă legale nu ar putea încheia un contract de îngrijiri medicale cu un spital decât cu condiția ca acest lucru să fie necesar pentru o spitalizare adaptată nevoilor asiguraților. Chiar în cazul în care un spital este integrat într-un plan spitalicesc, aspectele economice ar rămâne pertinente, întrucât, în temeiul articolului 1 din KHG, obiectivul acestei din urmă legi este cel de a contribui la o taxare acceptabilă a spitalizării. Prin urmare, potrivit instanței de trimitere, niciun spital suplimentar nu ar putea fi inclus în planul spitalicesc al landului său și, în consecință, nici nu ar putea încheia contracte de îngrijiri medicale cu casele din sistemul obligatoriu de asigurări de sănătate, din moment ce, în cadrul acestui land, există, pentru o anumită disciplină medicală, suficiente paturi de spital disponibile.

22 În consecință, instanța de trimitere consideră că sistemul impozitului pe cifra de afaceri ar conduce la tratarea în mod diferit a unor servicii comparabile. Avantajul acordat anumitor spitale în raport cu altele s-ar întemeia numai pe faptul că aceste spitale sunt mai vechi și au putut să fie integrate primele în planul spitalicesc sau să încheie contracte de îngrijiri medicale.

23 În plus, această instanță precizează că, în jurisprudența Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), a apărut o tendință care constă în a considera că articolul 4 punctul 14 din UStG nu îndeplinește cerințele impuse la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA pentru

motivul că scutirea fiscală a serviciilor prestate în spitalele care nu sunt organisme de drept public este posibilă numai cu condiția ca aceste servicii să răspundă unor nevoi definite în raport cu dreptul securității sociale.

24 Pentru a stabili dacă serviciile de spitalizare prestate de reclamanta din cauza principală și operațiunile strâns legate de acestea au fost furnizate în condiții sociale comparabile cu cele ale organismelor de drept public în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, instanța de trimitere își exprimă îndoiala cu privire la relevanța criteriilor referitoare la gestionarea, structurile de costuri și performanța economică a instituției în discuție, astfel cum au fost reținute de Bundesfinanzhof (Curtea Federală de Finanțe). Aceasta consideră că ar trebui să ofere un răspuns mai mult din punctul de vedere al pacienților.

25 În special, condițiile sociale ar fi comparabile atunci când cheltuielile majorității pacienților sunt suportate de organisme de securitate socială. Cuantumul costurilor proprii ale unui spital nu ar fi un criteriu adecvat pentru a stabili dacă un spital privat oferă serviciile sale în condiții sociale comparabile cu cele ale unui spital public, dat fiind că tarifele propuse de un spital privat specializat ar fi în mod necesar mai ridicate decât cele ale unui spital public care furnizează de asemenea numeroase tratamente medicale simple ce nu necesită echipamente costisitoare.

26 În aceste condiții, Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal din landul Saxonia Inferioară, Germania) 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, cu cele aplicabile spitalizării asigurate de organisme de drept public?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

27 Din indicațiile furnizate de instanța de trimitere reiese că dispozițiile din dreptul german relevante pentru soluționarea litigiului principal prevăd că un spital, altul decât un organism de drept public, poate beneficia de scutirea de TVA, în conformitate cu articolul 4 punctul 14 litera b) punctul aa) din UStG, în cazul în care dispune de o autorizație în sensul articolului 108 din SGB V, fie ca urmare a integrării sale în planul spitalicesc al unui land, fie ca urmare a încheierii unor contracte de îngrijiri medicale cu casele de asigurări de sănătate sau cu casele de asigurări de rezervă legale.

28 Guvernul german invocă însă un element suplimentar referitor la dreptul național. Acesta precizează că dintr-o circulară administrativă, aplicabilă de la 1 ianuarie 2009, reiese că inclusiv spitalele private care nu sunt autorizate în temeiul articolului 108 din SGB V pot beneficia de scutirea de TVA atunci când serviciile lor corespund celor realizate de spitalele administrate de

organisme publice sau de spitalele autorizate în sensul articolului 108 din SGB V și că costurile acestor servicii sunt suportate în mare parte de casele de asigurări de sănătate sau de alte organisme de securitate socială.

29 În această privință, trebuie amintit că, în cadrul procedurii prevăzute la articolul 267 TFUE, Curtea este abilitată să se pronunțe numai asupra interpretării sau validității dreptului Uniunii în raport cu situația de fapt și de drept astfel cum este descrisă de instanța de trimitere, pentru a da acesteia din urmă elementele utile soluționării litigiului cu care este sesizată (Hotărârea din 17 decembrie 2020, Onofrei, C-218/19, EU:C:2020:1034, punctul 18 și jurisprudența citată).

30 Astfel, revine Curții sarcina de a răspunde la întrebările adresate de instanța națională așa cum au fost adresate și în limitele definite de aceasta din urmă.

31 Prin urmare, este necesar să se examineze prima întrebare ținând seama de elementele de drept descrise de instanța de trimitere, care o adresează în raport cu condițiile prevăzute la articolul 108 din SGB V. Or, circulara administrativă invocată de guvernul german nu poate repune în discuție pertinența acestei întrebări, cu atât mai mult cu cât guvernul respectiv nu contestă aplicabilitatea condițiilor astfel indicate de instanța de trimitere, ci prezintă, cel mult, condiții alternative suplimentare care nu au fost menționate de această instanță.

32 În aceste condiții, este necesar să se considere că, prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații naționale care prevede că serviciile de îngrijiri medicale prestate de un spital privat sunt scutite de TVA dacă acesta este autorizat în conformitate cu dispozițiile naționale referitoare la sistemul general de asigurări de sănătate, ca urmare a integrării sale în planul spitalicesc al unui land sau a încheierii unor contracte de îngrijiri medicale cu casele de asigurări de sănătate sau cu casele de asigurări de rezervă legale.

33 Potrivit unei jurisprudențe constante, în vederea interpretării unei dispoziții a dreptului Uniunii, trebuie să se țină seama nu numai de formularea acesteia, ci și de contextul ei și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte această dispoziție [Hotărârea din 28 octombrie 2021, Magistrat der Stadt Wien (Hârciogul – II), C-357/20, EU:C:2021:881, punctul 20].

34 În această privință, trebuie amintit că termenii folosiți pentru a desemna scutirile care figurează la articolul 132 din Directiva TVA sunt de strictă interpretare, dat fiind că acestea constituie derogări de la principiul general potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de o persoană impozabilă. Interpretarea acestor termeni trebuie totuși să respecte cerințele principiului neutralității fiscale inerent sistemului comun de TVA și trebuie să fie conformă cu obiectivele urmărite de scutirile respective. Astfel, această normă de strictă interpretare nu înseamnă că termenii utilizați pentru a defini scutirile prevăzute la articolul 132 menționat trebuie să fie interpretați într-un mod care ar priva aceste scutiri de efecte (Hotărârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 57).

35 Aceste norme de interpretare se aplică și condițiilor speciale cerute pentru a beneficia de scutirile prevăzute la articolul 132 din Directiva TVA, și în special acelora care privesc calitatea sau identitatea operatorului economic ce efectuează prestări care beneficiază de scutire (Hotărârea din 10 iunie 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, punctul 57).

36 Rezultă din textul articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA că statele membre scutesc spitalizarea și îngrijirea medicală, precum și activitățile conexe asigurate de organisme de drept public sau, în „condiții sociale comparabile” cu cele aplicabile organismelor de drept public, asigurate de „spitale, centre de tratament medical sau diagnoză și alte instituții de natură similară recunoscute în mod corespunzător”.

37 Potrivit modului de redactare a acestei dispoziții, sunt necesare două condiții cumulative pentru ca serviciile de spitalizare, de îngrijiri medicale, precum și activitățile conexe, prestate de o altă entitate decât un organism de drept public, să poată fi scutite de TVA. Prima condiție se raportează la serviciile furnizate și impune ca acestea să fie asigurate în condiții sociale comparabile cu cele aplicabile organismelor de drept public (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 martie 2020, Idealmed III, C-211/18, EU:C:2020:168, punctele 20 și 21).

38 A doua condiție se raportează la calitatea instituției care efectuează aceste servicii și impune ca operatorul să fie un spital, un centru de tratament medical sau de diagnoză ori o altă instituție de natură similară recunoscută în mod corespunzător.

39 În speță, instanța de trimitere ridică problema compatibilității cu această a doua condiție a dispozițiilor dreptului german care rezervă scutirea de TVA spitalelor autorizate în temeiul dispozițiilor naționale referitoare la sistemul general de asigurări de sănătate.

40 În această privință, Curtea a statuat deja că este, în principiu, de competența dreptului național al fiecărui stat membru să stabilească normele potrivit cărora recunoașterea unei instituții în vederea acordării scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA poate fi acordată instituțiilor care o solicită. Statele membre dispun de o putere de apreciere în această privință (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 iunie 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, punctul 63 și jurisprudența citată).

41 O astfel de recunoaștere nu presupune o procedură formală și nu trebuie să decurgă în mod necesar din dispoziții naționale cu caracter fiscal (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 iunie 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, punctul 61).

42 Atunci când o persoană impozabilă solicită să beneficieze de calitatea de instituție recunoscută în mod corespunzător în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, revine autorităților competente să respecte limitele puterii de apreciere acordate de această din urmă dispoziție în aplicarea principiilor din dreptul Uniunii, în special principiul egalității de tratament, care se traduce, în materie de TVA, prin principiul neutralității fiscale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 iunie 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, punctul 64 și jurisprudența citată).

43 În lumina acestor principii trebuie să se stabilească limitele puterii de apreciere acordate de Directiva TVA unui stat membru și să se examineze dacă articolul 132 alineatul (1) litera (b) din această directivă trebuie interpretat în sensul că faptul de a supune un spital privat condiției de a fi autorizat în conformitate cu dispozițiile naționale referitoare la sistemul general de asigurări de sănătate, ceea ce presupune ca respectivul spital să fie integrat în planul spitalicesc local sau să fi încheiat contracte de îngrijiri medicale cu casele de asigurări de sănătate sau de asigurări de rezervă legale, intră sub incidența unor astfel de limite.

44 Astfel, trebuie să se verifice, în primul rând, dacă cerința de a fi „recunoscută în mod corespunzător” se raportează la toate entitățile vizate la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA sau numai la „alte instituții de natură similară”, în sensul acestei dispoziții.

45 În această privință, trebuie să se constate de la bun început că, în versiunile în limbile spaniolă, franceză, italiană, portugheză și română ale articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, expresia „recunoscute în mod corespunzător” este plasată după trimiterea la „alte instituții de natură similară”, în timp ce în alte versiuni lingvistice, printre altele cele în limbile germană, engleză și letonă, expresia „recunoscute în mod corespunzător” este plasată între termenii „alte” și „instituții de natură similară”. Prin urmare, anumite versiuni lingvistice ale articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA sugerează că numai „alte instituții de natură similară” ar fi supuse cerinței de a fi „recunoscute în mod corespunzător”, în timp ce alte versiuni admit că această cerință se aplică tuturor categoriilor de instituții private vizate de dispoziția respectivă.

46 Or, potrivit unei jurisprudențe constante, dispozițiile dreptului Uniunii trebuie interpretate și aplicate în mod uniform, în lumina versiunilor existente în toate limbile Uniunii Europene (Hotărârea din 26 iulie 2017, Mengesteab, C-670/16, EU:C:2017:587, punctul 82 și jurisprudența citată).

47 Potrivit de asemenea jurisprudenței constante, formularea utilizată în una dintre versiunile lingvistice ale unei dispoziții de drept al Uniunii nu poate constitui singurul temei pentru interpretarea acestei dispoziții și nici nu se poate atribui respectivei formulări un caracter prioritar în raport cu celelalte versiuni lingvistice (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 octombrie 2021, KAHL și Roeper, C-197/20 și C-216/20, EU:C:2021:892, punctul 33 și jurisprudența citată).

48 În speță, în măsura în care, pentru a putea beneficia de scutire, „celelalte instituții” trebuie să fie „de natură similară” cu „spitalele și centrele de tratament medical sau diagnoză”, condiția recunoașterii unei instituții trebuie înțeleasă în sensul că vizează toate instituțiile menționate la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA.

49 O astfel de interpretare este susținută de contextul și de obiectivul articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA.

50 În această privință, este necesar să se arate, mai întâi, în ceea ce privește contextul în care se înscrie dispoziția menționată, că aceasta figurează în capitolul 2, intitulat „Scutiri pentru anumite activități de interes general”, din cadrul titlului IX din această directivă. Scutirea menționată vizează astfel instituțiile care urmăresc obiective de interes general.

51 În continuare, reiese din jurisprudența Curții că prestațiile de natură medicală efectuate în scopul de a proteja sănătatea persoanelor, inclusiv în scopul de a o menține sau de a o restabili, pot beneficia de scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA (Hotărârea din 21 martie 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, punctul 27 și jurisprudența citată).

52 Rezultă că, în contextul scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, scopul prestațiilor este relevant pentru a aprecia dacă prestațiile respective sunt scutite de TVA și dacă instituția în cauză intră sub incidența articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA. Această scutire este astfel destinată să se aplice prestațiilor care au ca scop diagnosticarea,

îngrijirea sau vindecarea bolilor ori a anomaliilor de sănătate sau protejarea, menținerea sau restabilirea sănătății persoanelor, dar nu include prestațiile care ar avea un scop pur estetic (Hotărârea din 21 martie 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, punctele 28 și 29).

53 În sfârșit, trebuie amintit că articolul 133 primul paragraf din Directiva TVA permite statelor membre să acorde scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din această directivă sub rezerva respectării uneia sau mai multora dintre condițiile menționate de acesta. Condițiile respective se raportează la scopurile acestor organisme, la gestionarea lor și la prețurile practicate de ele și privesc toate organismele private vizate de această din urmă dispoziție.

54 Având în vedere puterea de apreciere de care dispun statele membre în acest context, astfel cum s-a amintit la punctul 40 din prezenta hotărâre, Curtea a statuat că existența posibilității prevăzute la articolul 133 primul paragraf din Directiva TVA confirmă interpretarea potrivit căreia este de competența dreptului național al fiecărui stat membru să stabilească normele potrivit cărora o astfel de recunoaștere poate fi acordată instituțiilor care o solicită, chiar dacă împrejurarea că un stat membru nu a exercitat această posibilitate nu afectează posibilitatea de a recunoaște o instituție în scopul acordării scutirii vizate la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 noiembrie 2003, Dornier, C-45/01, EU:C:2003:595, punctele 64-66).

55 Totuși, recunoașterea unei instituții în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA nu poate fi asimilată autorizării de a efectua anumite operațiuni în conformitate cu legislația națională fără a lipsi autoritățile naționale de puterea de apreciere pe care le-o conferă această dispoziție (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 iunie 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, punctul 75).

56 Rezultă că recunoașterea unei instituții care poate fi scutită de TVA, în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, permite statelor membre, pe de o parte, să se asigure că numai instituțiile care desfășoară activitățile ce corespund finalităților acestei dispoziții beneficiază de o astfel de scutire și, pe de altă parte, să supună beneficiul acestei scutiri respectării condițiilor prevăzute la articolul 133 din Directiva TVA și, în consecință, nu poate fi limitată doar la „celelalte instituții” vizate de prima dispoziție.

57 În ceea ce privește obiectivul urmărit de articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, trebuie amintit că această dispoziție urmărește în special să reducă costul îngrijirilor medicale și să facă aceste îngrijiri mai accesibile particularilor (Hotărârea din 6 noiembrie 2003, Dornier, C-45/01, EU:C:2003:595, punctul 43), ceea ce implică de asemenea accesul la îngrijirile medicale de bună calitate.

58 Obiectivul de interes general urmărit de această dispoziție confirmă interpretarea potrivit căreia puterea de apreciere de care dispun statele membre, conform jurisprudenței amintite la punctul 40 din prezenta hotărâre, se raportează la toate instituțiile menționate în dispoziția respectivă.

59 O asemenea interpretare este, în plus, conformă cu principiul neutralității fiscale, care se opune în special, astfel cum s-a amintit la punctul 42 din prezenta hotărâre, ca operatorii care efectuează aceleași operațiuni să fie tratați diferit în materie de percepere a TVA-ului (Hotărârea din 6 noiembrie 2003, Dornier, C-45/01, EU:C:2003:595, punctul 44).

60 Rezultă că un stat membru poate, în exercitarea puterii sale de apreciere, să supună un spital privat condiției de a fi „recunoscut în mod corespunzător” pentru ca serviciile de îngrijiri medicale furnizate de acesta în condiții sociale comparabile cu cele aplicabile organismelor de drept public să poată fi scutite în conformitate cu articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA.

61 În ceea ce privește, în al doilea rând, elementele care trebuie luate în considerare în vederea recunoașterii instituțiilor care pot beneficia de scutirea de TVA, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, este de competența autorităților naționale, în conformitate cu dreptul Uniunii și sub controlul instanțelor naționale, să ia în considerare mai multe elemente, printre care figurează caracterul de interes general al activităților persoanei impozabile în cauză, faptul că alte persoane impozabile care desfășoară aceleași activități beneficiază deja de o recunoaștere similară, precum și faptul că costurile prestațiilor în discuție sunt eventual suportate în mare parte de casele de asigurări de sănătate sau de alte organisme de securitate socială (Hotărârea din 10 iunie 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, punctul 65 și jurisprudența citată).

62 În plus, astfel cum s-a arătat la punctul 42 din prezenta hotărâre, puterea de apreciere conferită de articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA este limitată de cerințele care decurg din principiul neutralității fiscale.

63 Astfel, în cadrul punerii în aplicare a scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, respectarea neutralității fiscale impune printre altele ca toate organismele, altele decât cele de drept public, să fie puse pe picior de egalitate în scopul recunoașterii lor pentru furnizarea de servicii similare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 iunie 2006, L.u.P., C-106/05, EU:C:2006:380, punctul 50).

64 În speță, din indicațiile furnizate de instanța de trimitere reiese că, în dreptul german, autorizarea unui spital privat, în conformitate cu dispozițiile naționale privind sistemul general de asigurări de sănătate, presupune că această instituție a fost integrată în planul spitalicesc al unui land sau a încheiat contracte de îngrijiri medicale cu casele de asigurări de sănătate sau de asigurări de rezervă legale.

65 În special, în conformitate cu explicațiile guvernului german, landurile elaborează planuri spitalicești pentru a atinge obiectivele prevăzute la articolul 1 din KHG, care constau în garantarea securității economice a spitalelor în vederea asigurării îngrijirilor medicale de înaltă calitate, adaptate pacienților și necesităților populației, prin intermediul unor spitale performante, de înaltă calitate și independente economic și a contribuirii la taxe de spitalizare acceptabile din punct de vedere social.

66 Acest guvern arată în esență că, pentru a încheia contracte de îngrijiri medicale cu casele de asigurări de sănătate sau de asigurări de rezervă legale, un spital privat trebuie să ofere garanția unei spitalizări eficiente și economice, să îndeplinească cerințele de calitate descrise mai precis în lege și să fie necesar în vederea unei spitalizări adaptate nevoilor asiguratului. Atunci când mai multe spitale adecvate solicită încheierea unui contract de îngrijiri medicale și este necesar să se facă o alegere, decizia este luată ținând seama de interesul public și de diversitatea instituțiilor care gestionează spitalele după ce s-a evaluat în mod corespunzător care dintre spitalele îndeplinește cel mai bine cerințele unei spitalizări de înaltă calitate, axată pe pacienți și pe nevoile acestora, performantă și eficace.

67 Instanța de trimitere precizează în această privință, astfel cum s-a menționat la punctul 21 din prezenta hotărâre, că aplicarea legislației naționale în cauză are drept consecință faptul că scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA este posibilă numai dacă serviciile prestate de spitalul privat în discuție răspund unor nevoi definite în raport cu dreptul securității sociale. Astfel, în practică, un spital privat nu ar avea nicio șansă de a fi inclus în planul spitalicesc al landului său și nici de a încheia contracte de îngrijiri medicale cu casele din sistemul obligatoriu de asigurări de sănătate, din moment ce, în landul respectiv, sunt deja disponibile suficiente paturi de spital pentru o anumită disciplină.

68 După cum a arătat domnul avocat general la punctele 111 și 112 din concluzii, din aceste indicații furnizate de instanța de trimitere rezultă că organismele sistemului obligatoriu de asigurări de sănătate, asociațiile caselor de asigurări de sănătate la nivel de land și asociațiile caselor de asigurări substitutive dispun de o anumită putere de apreciere în ceea ce privește încheierea unui contract cu un spital și că landurile nu sunt obligate să includă în planul lor spitalicesc spitalele de drept privat neuniversitare care realizează operațiuni în condiții sociale comparabile cu cele aplicabile organismelor de drept public.

69 Exercitarea unei astfel de puteri de apreciere în funcție de nevoile definite în raport cu dreptul securității sociale poate avea drept consecință, cu încălcarea principiului neutralității fiscale, faptul că spitalele private comparabile sunt tratate în mod diferit în privința scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA în ceea ce privește serviciile similare, furnizate în condiții sociale comparabile cu cele aplicabile organismelor de drept public.

70 Prin urmare, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații naționale care, prin faptul că prevede că serviciile de îngrijiri medicale furnizate de un spital privat sunt scutite de TVA dacă această instituție este autorizată în conformitate cu dispozițiile naționale referitoare la sistemul general de asigurări de sănătate, ca urmare a integrării în planul spitalicesc al unui land sau a încheierii unor contracte de îngrijiri medicale cu casele de asigurări de sănătate sau de asigurări de rezervă legale, are drept consecință faptul că spitalele private comparabile care prestează servicii similare în condiții sociale comparabile cu cele ale organismelor de drept public sunt tratate în mod diferit în ceea ce privește scutirea prevăzută de această dispoziție.

Cu privire la a doua întrebare

71 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească care sunt elementele pe care autoritățile competente ale unui stat membru le pot lua în considerare pentru a stabili dacă serviciile de îngrijiri medicale prestate de un spital privat sunt asigurate în condiții sociale comparabile cu cele aplicabile organismelor de drept public, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA.

72 Instanța de trimitere urmărește în special să afle dacă performanța spitalului în materie de personal, de spații și de echipamente, precum și eficiența economică a administrării sale pot fi luate în considerare în acest scop sau dacă este necesar să privească lucrurile din perspectiva pacientului și să considere că condițiile sociale sunt comparabile atunci când cheltuielile majorității pacienților sunt suportate de organisme de securitate socială.

73 În această privință, trebuie amintit că articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA nu definește în mod precis aspectele prestațiilor de îngrijire medicală menționate care trebuie comparate pentru a aprecia dacă acestea sunt asigurate în condiții sociale comparabile și, în consecință, dacă dispoziția menționată este aplicabilă (a se vedea în acest sens, Hotărârea din 5 martie 2020, Idealmed III, C-211/18, EU:C:2020:168, punctul 24).

74 În aceste condiții, Curtea a considerat că pot fi luate în considerare elemente precum caracterul de interes general al prestațiilor, faptul că prestațiile sunt suportate de sistemul de securitate socială sau furnizate în cadrul unor contracte încheiate cu autorități publice ale unui stat membru la prețuri stabilite prin aceste contracte și ale căror costuri sunt suportate în parte de instituțiile de securitate socială ale statului membru menționat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 iunie 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, punctele 69 și 70, și Hotărârea din 5 martie 2020, Idealmed III, C-211/18, EU:C:2020:168, punctul 32).

75 În ceea ce privește, în primul rând, domeniul de aplicare al noțiunii de „condiții sociale comparabile”, este necesar să se precizeze, astfel cum a arătat domnul avocat general la punctul 89 din concluzii, că reiese din însuși modul de redactare a articolului 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA că respectiva condiție se raportează la serviciile prestate de instituția în cauză.

76 Din modul de redactare a acestei dispoziții rezultă de asemenea că, pe de o parte, condițiile în care serviciile sunt furnizate într-un spital nu trebuie să fie identice, ci comparabile cu cele în care serviciile sunt furnizate într-o instituție de drept public, și, pe de altă parte, aceste condiții trebuie să aibă un caracter social.

77 În al doilea rând, astfel cum a arătat domnul avocat general la punctul 86 din concluzii, condiția referitoare la „condițiile sociale comparabile” urmărește să evite ca serviciile oferite de instituțiile private să fie scutite atunci când instituțiile respective nu sunt supuse unor obligații care răspund unei finalități sociale comparabile cu cele care revin instituțiilor de drept public.

78 În al treilea rând, astfel cum s-a amintit la punctul 57 din prezenta hotărâre, articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA urmărește în special să reducă costul îngrijirilor medicale și să facă aceste îngrijiri mai accesibile particularilor, ceea ce implică de asemenea accesul la îngrijirile medicale de bună calitate.

79 Prin urmare, pentru a aprecia dacă serviciile spitalelor private sunt asigurate în condiții sociale comparabile cu cele ale instituțiilor de drept public, va reveni mai întâi instanței de trimitere sarcina de a lua în considerare condițiile, prevăzute de legislația aplicabilă, cărora le sunt supuse spitalele de drept public, în ceea ce privește serviciile prestate, și care urmăresc atingerea obiectivului de a reduce costurile îngrijirilor medicale și de a face îngrijirile de bună calitate mai accesibile particularilor, și sunt apte și necesare în acest scop.

80 În continuare, din obiectivul scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, astfel cum a fost amintit la punctul 78 din prezenta hotărâre, rezultă că trebuie luate în considerare costurile serviciilor furnizate de spitalele private care rămân în sarcina pacienților.

81 În această privință, astfel cum arată Comisia Europeană, se poate dovedi pertinentă problema dacă tarifele zilnice sunt calculate în mod comparabil într-un spital privat și într-un spital de drept public. În același mod, va reveni instanței de trimitere sarcina de a examina dacă serviciile furnizate de spitalele private sunt suportate de sistemul de securitate socială sau în temeiul

contractelor încheiate cu autorități publice ale unui stat membru, astfel încât costurile care rămân în sarcina pacienților sunt de un nivel comparabil cu cele suportate de pacienții unor instituții publice.

82 În sfârșit, performanța spitalului privat, în materie de personal, de spații și de echipamente, precum și eficiența economică a administrării sale pot fi luate în considerare, din moment ce spitalele de drept public sunt supuse unor indicatori de administrare comparabili, iar aceștia din urmă contribuie la atingerea obiectivului de a reduce costurile îngrijirilor medicale și de a face îngrijirile de bună calitate mai accesibile particularilor, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

83 Ținând seama de ceea ce precedă, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, pentru a stabili dacă serviciile de îngrijiri medicale furnizate de un spital privat sunt asigurate în condiții sociale comparabile cu cele aplicabile organismelor de drept public, autoritățile competente ale unui stat membru pot lua în considerare, atunci când urmăresc să atingă obiectivul de reducere a costurilor îngrijirilor medicale și de a face îngrijirile de bună calitate mai accesibile particularilor, condițiile normative aplicabile serviciilor furnizate de spitalele de drept public, precum și indicatorii de performanță ai acestui spital privat în ceea ce privește personalul, spațiile și echipamentele, precum și eficiența economică a administrării sale, din moment ce acești indicatori sunt aplicabili și spitalelor de drept public. Pot fi luate de asemenea în considerare modalitățile de calcul al tarifelor zilnice, precum și suportarea, în temeiul sistemului de securitate socială sau al contractelor încheiate cu autoritățile publice, a serviciilor furnizate de spitalul de drept privat menționat, astfel încât costul suportat de pacient să se apropie de cel suportat, pentru servicii similare, de pacientul unui spital de drept public.

Cu privire la cheltuielile de judecată

84 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, 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 doua) declară:

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 se opune unei legislații naționale care, prin faptul că prevede că serviciile de îngrijiri medicale furnizate de un spital privat sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată dacă această instituție este autorizată în conformitate cu dispozițiile naționale referitoare la sistemul general de asigurări de sănătate, ca urmare a integrării în planul spitalicesc al unui land sau a încheierii unor contracte de îngrijiri medicale cu casele de asigurări de sănătate sau de asigurări de rezervă legale, are drept consecință faptul că spitalele private comparabile care furnizează servicii similare în condiții sociale comparabile cu cele ale organismelor de drept public sunt tratate în mod diferit în ceea ce privește scutirea prevăzută de această dispoziție.

2) **Articolul 132 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că, pentru a stabili dacă serviciile de îngrijiri medicale furnizate de un spital privat sunt asigurate în condiții sociale comparabile cu cele aplicabile organismelor de drept public, autoritățile competente ale unui stat membru pot lua în considerare, atunci când urmăresc să atingă obiectivul de reducere a costurilor îngrijirilor medicale și de a face îngrijirile de bună calitate mai accesibile particularilor, condițiile normative aplicabile serviciilor furnizate de spitalele de drept public, precum și indicatorii de performanță ai acestui spital privat în ceea ce privește personalul, spațiile și echipamentele, precum și eficiența economică a administrării sale, din moment ce acești indicatori sunt aplicabili și spitalelor de drept public. Pot fi luate de asemenea în considerare modalitățile de calcul al tarifelor zilnice, precum și suportarea, în temeiul sistemului de securitate socială sau al contractelor încheiate cu autoritățile publice, a serviciilor furnizate de spitalul de drept privat menționat, astfel încât costul suportat de pacient să se apropie de cel suportat, pentru servicii similare, de pacientul unui spital de drept public.**

Semnături