



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
JAN MAZÁK
prezentate la 19 iulie 2012¹

Cauza C-174/11

**Finanzamt Steglitz
împotriva
Ines Zimmermann**

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Bundesfinanzhof (Germania)]

„A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului — TVA — Scutiri — Articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) — Servicii legate de ajutorul social și de securitatea socială prestate de organisme de drept public sau de alte organisme recunoscute ca având un caracter caritabil — Legislație națională potrivit căreia scutirea serviciilor de îngrijire ambulatorie este supusă anumitor condiții, care nu sunt însă aplicabile în cazul în care serviciile în cauză sunt prestate de anumite asociații autorizate de stat sau de membri ai acestor asociații”

1. Taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) a fost destinată și introdusă inițial ca o simplă taxă pe livrarea de bunuri și prestarea de servicii. Cu toate acestea, se poate susține că sistemul TVA-ului și unele dintre normele sale s-au dovedit a fi destul de complicate. Astfel, un judecător al Court of Appeal (England & Wales) a remarcat în această privință că, „dincolo de lumea obișnuită [...], există lumea [TVA-ului], un fel de parc tematic fiscal în care realitățile factuale și juridice sunt suspendate sau inversate”².

2. În orice caz, în prezenta cauză, Bundesfinanzhof (Curtea Fiscală Federală, Germania) solicită îndrumări cu privire la interpretarea articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) și/sau a articolului 13 secțiunea A alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă³. Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare a fost formulată în cadrul unui litigiu între doamna Ines Zimmermann și Finanzamt Steglitz (autoritatea fiscală din Steglitz, denumit în continuare „Finanzamt”), pe de altă parte, privind TVA-ul datorat în anii 1993 și 1994.

3. Curții i se solicită să stabilească dacă un stat membru poate scuti – în contextul aplicării articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă – serviciile de îngrijire ambulatorie a persoanelor bolnave sau a celor care necesită îngrijire, cu condiția ca, în ceea ce privește entitățile care le prestează, „costurile de îngrijire să fi fost suportate, în anul calendaristic anterior, în cel puțin două treimi din cazuri, în totalitate sau în cea mai mare parte, de instituțiile legale de asigurări sociale sau de ajutor social”⁴.

1 — Limba originală: engleza.

2 — Royal & Sun Alliance Insurance Group plc v Customs and Excise Commissioners [2001] STC 1476 (CA), la punctul [54], Sedley LJ. În opinia noastră, trebuie totuși adăugat că, adesea, dificultățile care caracterizează aplicarea și interpretarea sa nu se datorează TVA-ului însuși, ci rezultă din încercările de a eluda această taxă.

3 — 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).

4 — Denumită în continuare „condiția în litigiu în acțiunea principală”.

4. În special, astfel cum vom arăta, există rezerve serioase cu privire la aspectul dacă o astfel de condiție este compatibilă cu principiul neutralității fiscale, având în vedere că nu se aplică în mod egal tuturor prestatorilor de servicii de îngrijire ambulatorie.

I – Cadrul juridic

A – Dreptul Uniunii

5. Articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă prevede că statele membre scutesc, în anumite condiții pe care acestea le stabilesc în scopul asigurării aplicării corecte și directe a unor asemenea scutiri și al prevenirii oricăror posibile cazuri de evaziune, fraudă sau abuz, următoarele:

„prestarea de servicii și livrarea de bunuri direct legate de ajutorul social și securitatea socială, inclusiv cele prestate și livrate de cămine de bătrâni, de organisme de drept public sau de alte organisme recunoscute de statul membru în cauză ca având un caracter caritabil” [traducere neoficială].

6. Potrivit articolului 13 secțiunea A alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă, „[s]tatele membre pot acorda altor organisme decât cele de drept public fiecare dintre scutirile prevăzute la alineatul (1) literele (b), (g), (h), (i), (l), (m) și (n) din prezentul articol, sub rezerva respectării, în fiecare caz în parte, a uneia sau a mai multe dintre următoarele condiții:

- acestea nu încearcă să obțină în mod sistematic profit, dar orice profituri eventuale nu se distribuie, ci se alocă în scopul continuării sau îmbunătățirii serviciilor prestate;
- acestea sunt 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;
- acestea practică 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-ului];
- scutirea serviciilor în cauză nu trebuie să creeze denaturări ale concurenței în dezavantajul întreprinderilor comerciale supuse [TVA-ului]” [traducere neoficială].

B – Dreptul național

7. Potrivit articolului 4 punctul 16 litera (e) din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri din 1993 (Umsatzsteuergesetz 1993, denumită în continuare „UStG”), în versiunea în vigoare la momentul faptelor (și anume în anii 1993 și 1994), erau scutite, printre altele, următoarele operațiuni menționate la articolul 1 punctul 1 alineatele 1-3 din UStG: „prestațiile strâns legate de [...] centrele de îngrijire ambulatorie a persoanelor bolnave sau care necesită îngrijire, cu condiția ca:

- (e) în cazul unităților de primire temporară a persoanelor care necesită îngrijire și în cazul unităților de îngrijire ambulatorie a persoanelor bolnave sau care necesită îngrijire, costurile de îngrijire să fi fost suportate, în anul calendaristic anterior, în cel puțin două treimi din cazuri, în totalitate sau în cea mai mare parte, de instituțiile legale de asigurări sociale sau de ajutor social”.

8. Potrivit articolului 4 punctul 18 prima teză din UStG, următoarele prestări sunt scutite: „prestările de servicii ale asociațiilor caritabile voluntare recunoscute oficial și ale persoanelor juridice, ale organizațiilor și ale fondurilor destinate unor scopuri caritabile ce au calitatea de membru al unei asociații caritabile, în cazul în care

- (a) acești întreprinzători urmăresc în mod exclusiv și direct interese publice, caritabile sau eclesiastice;
- (b) beneficiază de aceste prestații în mod direct persoanele indicate în statut, în actul de constituire sau în orice alt act de înființare și
- (c) contravaloarea prestațiilor în cauză este mai mică decât media celor solicitate pentru prestații similare de întreprinderi cu scop lucrativ”.

9. Pragul de două treimi prevăzut la articolul 4 punctul 16 litera (e) din UStG (denumit în continuare „pragul de două treimi”) a fost redus la 40 % de la 1 ianuarie 1995.

10. Articolul 23 din Regulamentul de aplicare a UStG din 1993 (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993, denumit în continuare „UStDV”) enumeră unsprezece asociații care sunt considerate asociații caritabile recunoscute oficial în sensul articolului 4 punctul 18 din UStG.

II – Situația de fapt și întrebările preliminare

11. Doamna Zimmermann, care are calitatea de reclamantă și intimată în procedura principală, administrează un centru de îngrijire ambulatorie din Berlin. Aceasta este asistentă medicală calificată și în 1992 a lucrat în calitate de șef al unui serviciu de asistență dintr-un centru social. În plus, de la începutul anului 1993, a îngrijit pacienți individuali în mod independent, iar de la 1 iunie 1993 a înregistrat un serviciu de îngrijire ambulatorie. În urma cererii sale din 27 august 1993, la 1 octombrie 1993 i-a fost acordat dreptul de a presta serviciile în sistemul contractual al caselor de asigurări de sănătate pentru serviciile de îngrijire a persoanelor bolnave la domiciliu⁵, de asistență la domiciliu⁶ și de ajutor în gospodărie⁷. În declarațiile privind TVA-ul aferent anilor în litigiu, aceasta a considerat prestările ca fiind scutite, potrivit articolului 4 punctul 16 litera (e) din UStG.

12. În 1999, pârâtul și recurentul din procedura principală, Finanzamt, a constatat că doamna Zimmermann (împreună cu personalul său) a tratat în anul 1993 în total 76 de persoane, dintre care 52 de persoane (echivalentul a 68 %) au plătit personal contravaloarea serviciilor. Ca urmare, Finanzamt a refuzat, în temeiul articolului 4 punctul 16 litera (e) din UStG, să acorde scutirea în cazul serviciilor prestate de doamna Zimmermann în 1993, precizând că, potrivit acestei norme, în cel puțin două treimi din cazuri, costurile ar fi trebuit să fie suportate în totalitate sau în cea mai mare parte de instituțiile legale de asigurări sociale sau de ajutor social.

13. Scutirea prevăzută la articolul 4 punctul 16 litera (e) din UStG pentru serviciile prestate de doamna Zimmermann în anul 1994 a fost refuzată de Finanzamt deoarece dispoziția se bazează pe situația din anul precedent. Scutirea prevăzută la articolul 4 punctul 14 din UStG era însă aplicabilă în măsura în care doamna Zimmermann a prestat servicii de îngrijire cu caracter terapeutic; Finanzamt a apreciat că acestea reprezentau o treime din totalul serviciilor⁸.

5 — Articolul 37 din Cartea a V-a din Codul securității sociale (Sozialgesetzbuch, denumit în continuare „SGB V”), în versiunea aplicabilă la momentul faptelor (din 20 decembrie 1988, partea I, p. 2477).

6 — Articolele 53-56 din SGB V.

7 — Articolul 38 din SGB V.

8 — Deciziile de impunere privind TVA-ul pentru anii 1993 și 1994 din 27 aprilie 1999.

14. După respingerea reclamației formulate, doamna Zimmermann introdus o acțiune împotriva deciziei Finanzamt. Aceasta a prezentat în cadrul acțiunii un înscris care i-a fost adresat de Departamentul pentru sănătate, protecție socială și protecția consumatorilor al Senatului orașului Berlin la 19 octombrie 2005. Acest înscris menționează: „[...] Vă pot confirma faptul că ați prestat aceleași servicii, respectiv ați efectuat aceleași activități în domeniul asistenței și îngrijirii la domiciliu a persoanelor bolnave precum instituțiile de asistență medicală (centre sociale) din cadrul Ligii asociațiilor caritabile private din Berlin. Descrierea sarcinilor și conținutul activității prestatorilor de servicii privați au fost identice cu cele ale centrelor sociale din cadrul asociațiilor caritabile voluntare. O astfel de similitudine a conținutului prestațiilor există, conform documentelor, cel puțin începând cu anul 1988. Doresc să menționez că, începând cu data de 1 ianuarie 1992, articolul 4 punctul 16 litera (e) din UStG prevede că scutirea este acordată în anumite condiții. Personal, nu pot și nu doresc să apreciez dacă aceste condiții au fost sau nu au fost îndeplinite. Fără a aduce atingere acestei reglementări, sunt de părere că dumneavoastră, respectiv întreprinderea dumneavoastră, ați fost recunoscută din punctul de vedere al dreptului social drept o instituție cu caracter social”.

15. Finanzgericht (Tribunalul Fiscal) a admis acțiunea în cea mai mare parte. În motivare, acesta a arătat că, până la 1 octombrie 1993, anul care face obiectul litigiului, cifra de afaceri realizată de doamna Zimmermann este scutită în temeiul articolului 4 punctul 14 prima teză din UStG în măsura în care aceasta a prestat servicii de îngrijire cu caracter terapeutic; Finanzgericht a estimat, pe baza calculelor prezentate de reclamantă în cadrul acțiunii, că aceste servicii au reprezentat 75 % din totalul serviciilor prestate.

16. Potrivit Finanzgericht, doamna Zimmermann avea dreptul să solicite scutire pentru perioada cuprinsă între 1 octombrie 1993 și 31 decembrie 1994, în temeiul articolului 4 punctul 16 litera (e) din UStG. Începând cu această perioadă, cel puțin două treimi din cifra de afaceri provine din serviciile prestate persoanelor pentru care costurile de îngrijire au fost suportate în totalitate sau în cea mai mare parte de instituțiile legale de asigurări sociale sau de ajutor social. Articolul 4 punctul 16 litera (e) din UStG trebuie interpretat în conformitate cu A șasea directivă, în sensul că va fi luată în considerare doar perioada începând cu luna octombrie 1993.

17. Prin recursul său, Finanzamt a invocat încălcarea articolului 4 punctul 16 litera (e) din UStG. Acesta a solicitat Bundesfinanzhof să anuleze decizia anterioară și să respingă cererea, în măsura în care acțiunea a fost admisă de Finanzgericht pentru perioada 1 octombrie 1993-31 decembrie 1994 în temeiul articolului 4 punctul 16 litera (e) din UStG. Doamna Zimmermann solicită respingerea recursului.

18. În acest context, instanța de trimitere a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

- „1) Articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) și/sau articolul 13 secțiunea A alineatul (2) litera (a) din [A șasea directivă] permit legiuitorului național să prevadă scutirea prestărilor de servicii de îngrijire ambulatorie a persoanelor bolnave sau care necesită îngrijire cu condiția ca, în ceea ce privește entitățile care le efectuează, «costurile de îngrijire să fi fost suportate, în anul calendaristic anterior, în cel puțin două treimi din cazuri, în totalitate sau în cea mai mare parte, de instituțiile legale de asigurări sociale sau de ajutor social» [articolul 4 punctul 16 litera (e) din UStG]?
- 2) Pentru răspunsul la această întrebare, ținând seama de principiul neutralității fiscale în materie de taxă pe valoarea adăugată, are relevanță faptul că legiuitorul național scutește aceleași prestații în condiții diferite în cazul în care acestea sunt efectuate de asociații caritabile voluntare recunoscute oficial sau de persoane juridice, de organizații și de fonduri destinate unor scopuri caritabile voluntare care au calitatea de membru al unei asociații caritabile (articolul 4 punctul 18 din UStG)?”

III – Aprecieri

A – Principalele argumente ale părților

19. Doamna Zimmermann precizează că, pe piața serviciilor de îngrijire ambulatorie, organismele publice (asociațiile cu caracter caritabil) concurează cu organismele cu scop lucrativ. Aceasta susține că o dispoziție precum cea în litigiu în acțiunea principală este de natură să asigure controlul prețurilor aprobate de autoritățile publice ale statelor membre sub rezerva îndeplinirii următoarelor condiții: (i) costurile suportate de instituțiile legale de asigurări sociale sau de ajutor social corespund tarifelor aprobate și (ii) costurile suportate de instituțiile de asigurări sociale sunt în general mai scăzute decât costurile percepute de la pacienții privați sau de la societățile private de asigurări.

20. Doamna Zimmermann susține, în esență, că, pentru a aprecia dacă există o denaturare nelegală a concurenței, instanța națională trebuie să stabilească dacă serviciile prestate, care, din perspectiva pacientului sau a consumatorului final, sunt identice sau similare, fac obiectul unui regim fiscal diferit. În această privință, persoana, forma juridică sau calificarea operatorului care prestează servicii de îngrijire nu ar trebui să prezinte nicio relevanță din punctul de vedere al impozitului pe cifra de afaceri.

21. Guvernul german susține că modul în care legislația organizează recunoașterea oficială a organismelor ca organisme cu caracter caritabil ia în considerare în suficientă măsură următoarele aspecte, care rezultă din jurisprudență⁹: (i) eventuala existență a unor dispoziții juridice specifice; (ii) caracterul de interes general al activităților persoanei impozabile; (iii) faptul că alte persoane impozabile care desfășoară aceleași activități beneficiază deja de o recunoaștere similară; (iv) faptul că, în final, un procent ridicat din costul serviciilor în cauză este suportat de casele de asigurări de sănătate sau de alte organisme de asigurări sociale și (v) principiul neutralității în sensul neutralității din punct de vedere concurențial.

22. Potrivit guvernului german, limitele marjei de apreciere în ceea ce privește principiul neutralității fiscale au fost respectate. În special, în contextul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă, recunoașterea organismelor ca organisme cu caracter caritabil în vederea asimilării lor cu organismele de drept public reprezintă o aplicare a principiului egalității de tratament. Din acest punct de vedere, principiul neutralității nu poate fi interpretat în sensul său obișnuit, și anume în sensul că servicii cu conținut identic trebuie impozitate în mod identic. Dimpotrivă, acesta trebuie interpretat în sensul că persoanelor impozabile identice trebuie să li se impună aceleași condiții pentru a beneficia de scutire. În plus, potrivit guvernului german, dispoziția privind recunoașterea de către un stat membru a unui organism, care determină denaturarea concurenței în detrimentul societăților private, este legitimă.

23. În consecință, guvernul german consideră că, din moment ce se admite faptul că articolul 4 punctul 18 din UStG – spre deosebire de punctul 16 al aceluiași articol – se aplică numai persoanelor juridice fără scop lucrativ al căror caracter caritabil a fost recunoscut în mod oficial, reglementarea germană nu aplică unor persoane impozabile identice un tratament diferit, ci doar prevede condiții diferite pentru recunoașterea calității de organism cu caracter caritabil pentru persoane impozabile diferite care fac obiectul unor condiții materiale și al unui cadru juridic diferit.

9 — Guvernul german face trimitere la Hotărârea din 26 mai 2005, Kingscrest Associates și Montecello (C-498/03, Rec., p. I-4427, punctul 53 și punctul 41 și urm.), și la Hotărârea din 10 septembrie 2002, Kügler (C-141/00, Rec., p. I-6833, punctul 57 și urm.). Acesta face de asemenea trimitere la Hotărârea din 6 noiembrie 2003, Dornier (C-45/01, Rec., p. I-12911, punctul 72 și urm.).

B – Analiză

1. Prima întrebare preliminară

24. În primul rând, în ceea ce privește situația juridică reglementată de legislația națională, instanța de trimitere afirmă în termeni lipsiți de echivoc că în prezenta cauză nu sunt îndeplinite cerințele prevăzute la articolul 4 punctul 16 litera (e) din UStG.

25. Cu toate acestea, instanța de trimitere are rezerve cu privire la corectitudinea acestei concluzii în lumina celei de A șasea directive.

26. În consecință, prin intermediul primei sale întrebări, instanța de trimitere a decis să solicite Curții să stabilească dacă articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă se opune ca scutirea serviciilor de îngrijire ambulatorie prestate de organisme private să fie supusă unei condiții precum cea din acțiunea principală¹⁰.

27. Vom începe prin prezentarea jurisprudenței relevante, care este deja destul de consistentă și în lumina căreia va trebui să analizăm întrebările preliminare.

28. Astfel cum Curtea a amintit recent în Hotărârea Future Health Technologies¹¹, „scutirile prevăzute la [articolul 13 secțiunea A din A șasea directivă¹²] nu urmăresc să scutească de TVA toate activitățile de interes general, ci numai pe acelea care sunt enumerate și descrise în aceasta într-un mod foarte detaliat”.

29. Rezultă de asemenea din jurisprudența privind A șasea directivă că termenii folosiți pentru a desemna scutirile prevăzute la articolul 13 sunt de strictă interpretare, dat fiind că acestea constituie derogări de la principiul general potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare livrare de bunuri sau prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de o persoană impozabilă. Interpretarea acestor termeni trebuie să fie însă conformă cu obiectivele urmărite de scutirile respective și să respecte cerințele principiului neutralității fiscale. Astfel, această normă de strictă interpretare nu înseamnă că termenii utilizați pentru a defini scutirile prevăzute la articolul 13 din A șasea directivă trebuie să fie interpretați într-un mod care ar priva aceste scutiri de efecte¹³.

30. Trebuie amintit că normele de interpretare a scutirilor prevăzute la articolul 13 din A șasea directivă prezentate la punctul 29 de mai sus se aplică și condițiilor speciale cerute pentru a beneficia de aceste scutiri și în particular acelor care privesc calitatea sau identitatea operatorului economic care prestează serviciile care beneficiază de scutire¹⁴.

10 — Potrivit căreia costurile îngrijirii trebuie să fi fost suportate, în anul calendaristic anterior, în cel puțin două treimi din cazuri, în totalitate sau în cea mai mare parte, de instituțiile legale de asigurări sociale sau de ajutor social.

11 — Hotărârea din 10 iunie 2010 (C-86/09, Rep., p. I-5215, punctul 29). A se vedea prin analogie în special Hotărârea din 11 iulie 1985, Comisia/Germania (107/84, Rec., p. 2655, punctul 17), Hotărârea din 20 noiembrie 2003, D’Ambrumenil și Dispute Resolution Services (C-307/01, Rec., p. I-13989, punctul 54), și Hotărârea 28 ianuarie 2010, Eulitz (C-473/08, Rep., p. I-907, punctul 26 și jurisprudența citată).

12 — Devenit articolul 132 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 437, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

13 — A se vedea Hotărârea Future Health Technologies, citată la nota de subsol 11, punctul 30. A se vedea prin analogie în special Hotărârea din 14 iunie 2007, Haderer (C-445/05, Rep., p. I-4841, punctul 18 și jurisprudența citată), Hotărârea din 19 noiembrie 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, Rep., p. I-11079, punctul 25 și jurisprudența citată), precum și Hotărârea Eulitz, citată la nota de subsol 11, punctul 27 și jurisprudența citată. A se vedea de asemenea Hotărârea din 10 iunie 2010, CopyGene (C-262/08, Rep., p. I-5053, punctele 25 și 26).

14 — A se vedea Hotărârea Eulitz, citată la nota de subsol 11, punctul 42. A se vedea în acest sens Hotărârea din 7 septembrie 1999, Gregg (C-216/97, Rec., p. I-4947, punctele 16-20), Hotărârea Kingscrest Associates și Montecello, citată la nota de subsol 9, punctul 23, precum și Hotărârea Haderer, citată la nota de subsol 13, punctul 19.

31. În consecință, Curtea s-a pronunțat deja în sensul că articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă, privind scutirea de TVA a prestațiilor de servicii legate de ajutorul social și securitatea socială, trebuie interpretat în sensul că expresia „organisme recunoscute de statul membru în cauză ca având un caracter caritabil”¹⁵ nu exclude entitățile private cu scop lucrativ precum, de exemplu, persoanele fizice care exploatează o „întreprindere”¹⁶.

32. Articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă nu precizează condițiile și procedurile pentru recunoașterea altor organisme decât cele de drept public ca având un caracter caritabil. Prin urmare, este în principiu de competența dreptului național al fiecărui stat membru să stabilească normele potrivit cărora o astfel de recunoaștere poate fi acordată instituțiilor care o solicită¹⁷.

33. În plus, potrivit articolului 13 secțiunea A alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă, care instituie adoptarea de norme naționale în acest domeniu, „[s]tatele membre pot acorda altor organisme decât cele de drept public fiecare dintre scutirile prevăzute la alineatul (1) liter[a] [...] (g) [...] din prezentul articol, sub rezerva respectării, în fiecare caz în parte, a uneia [...] dintre următoarele condiții”, care sunt menționate în continuare în cuprinsul acestei dispoziții¹⁸.

34. Jurisprudența precizează că, deși, în temeiul tezei introductive a articolului 13 secțiunea A alineatul (1) din A șasea directivă, statele membre stabilesc condițiile de scutire în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a acestora și de a preveni orice fraudă, evaziune sau abuz, aceste condiții nu se pot referi la definiția conținutului scutirilor prevăzute¹⁹.

35. Din jurisprudență²⁰ rezultă că articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă acordă statelor membre puterea de apreciere pentru a recunoaște ca având un caracter caritabil anumite organisme care nu sunt organisme de drept public.

36. Cu toate acestea, nu este mai puțin adevărat că, în cazul în care o persoană impozabilă contestă recunoașterea unui organism ca având un caracter caritabil, revine instanțelor naționale competența de a aprecia dacă autoritățile competente au respectat limitele puterii de apreciere acordate prin articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă, prin aplicarea principiilor generale ale dreptului Uniunii, în special principiul egalității de tratament²¹.

15 — Trebuie remarcat faptul că, în versiunea în limba engleză, dispoziția corespunzătoare din Directiva 2006/112 – articolul 132 alineatul (1) litera (g) – nu mai utilizează termenul „charitable”, ci se referă în schimb la „[...] bodies recognised by the Member State concerned as being devoted to social wellbeing” (sublinierea noastră).

16 — A se vedea Hotărârea Kingscrest Associates și Montecello, citată la nota de subsol 9, punctul 35 și urm., și Hotărârea Gregg, citată la nota de subsol 14, punctul 17 și urm.

17 — A se vedea Hotărârea Dornier, citată la nota de subsol 9, punctele 64 și 81, Hotărârea Kingscrest Associates și Montecello, citată la nota de subsol 9, punctul 49, Hotărârea din 8 iunie 2006, L.u.P. (C-106/05, Rec., p. I-5123, punctul 42), și Hotărârea CopyGene, citată la nota de subsol 13, punctul 63.

18 — A se vedea Hotărârea Dornier, citată la nota de subsol 9, punctul 65, și Hotărârea Kingscrest Associates și Montecello, citată la nota de subsol 9, punctul 50.

19 — A se vedea între altele Hotărârea Kingscrest Associates și Montecello, citată la nota de subsol 9, punctele 22-24 și jurisprudența citată, și Hotărârea din 14 decembrie 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, Rec., p. I-12121, punctul 26).

20 — A se vedea Hotărârea Kügler, citată la nota de subsol 9, punctul 54, și Hotărârea Kingscrest Associates și Montecello, citată la nota de subsol 9, punctul 51.

21 — A se vedea în acest sens Hotărârea Kügler, citată la nota de subsol 9, punctul 56, Hotărârea Dornier, citată la nota de subsol 9, punctul 69, Hotărârea Kingscrest Associates și Montecello, citată la nota de subsol 9, punctul 52, și Hotărârea L.u.P., citată la nota de subsol 17, punctul 48.

37. În această privință, principiul neutralității fiscale se opune, în special, ca prestații de servicii asemănătoare, care sunt, așadar, în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului²². Într-adevăr, acest principiu reprezintă baza logică a TVA-ului. În această privință, rezultă din decizia de trimitere și nu se contestă faptul că serviciile prestate de doamna Zimmermann, cel puțin cele prestate de la 1 octombrie 1993, sunt în esență aceleași cu cele care beneficiază în mod automat de scutirea prevăzută la articolul 4 punctul 18 din UStG.

38. În sfârșit, din această jurisprudență rezultă de asemenea că, pentru a stabili dacă instituții de drept privat pot fi recunoscute în scopul aplicării scutirii prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă, autoritățile naționale pot lua în considerare, în conformitate cu dreptul Uniunii și sub controlul instanțelor naționale, printre altele și în plus față de interesul general al activităților prestate de persoana impozabilă în cauză și de faptul că alte persoane impozabile care desfășoară aceleași activități beneficiază de o recunoaștere similară, *faptul că costurile percepute pentru tratamentul în cauză pot fi suportate în mare parte de casele de asigurări de sănătate sau de alte organisme de securitate socială*²³.

39. În această privință, articolul 4 punctul 16 litera (e) din UStG a fost introdus de legiuitorul german cu scopul de a „îmbunătăți structurile de ajutor social pentru îngrijirea persoanelor bolnave și a celor care necesită îngrijire”²⁴. Pragul de două treimi prevăzut la acest articol urmărește să asigure că avantajul fiscal acordat contribuie în mod semnificativ la diminuarea sarcinii organismelor de securitate socială²⁵.

40. În consecință, este clar că articolul 4 punctul 16 litera (e) poate fi coroborat cu condiția prevăzută la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă, potrivit căreia prestatorul serviciilor enumerate în cadrul acestei dispoziții trebuie să fie un „[organism recunoscut] de statul membru în cauză ca având un caracter caritabil”.

41. În plus față de jurisprudența citată la punctul 38 de mai sus, Curtea a statuat în Hotărârea L.u.P.²⁶ că articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă se opune reglementării naționale care supune scutirea analizelor medicale efectuate de un laborator privat în afara unui centru de tratament condiției ca acestea să fie efectuate sub supraveghere medicală. Curtea a statuat însă și că *articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) autorizează ca o astfel de reglementare să instituie, în vederea scutirii acestor analize, condiția ca cel puțin 40 % din serviciile menționate să fie destinate persoanelor asigurate de o instituție de asigurări sociale*.

42. Rezultă că criteriile de acest tip – care se bazează pe o definiție specifică a grupurilor de beneficiari ai serviciilor respective – trebuie să fie evaluate, potrivit jurisprudenței, în lumina articolului 13 secțiunea A alineatul (1) din A șasea directivă.

22 — A se vedea între altele Hotărârea Kügler, citată la nota de subsol 9, punctul 30, Hotărârea din 3 mai 2001, Comisia/Franța (C-481/98, Rec., p. I-3369, punctul 22), Hotărârea din 23 octombrie 2003, Comisia/Germania (C-109/02, Rec., p. I-12691, punctul 20), Hotărârea Kingscrest Associates și Montecello, citată la nota de subsol 9, punctele 41 și 54, Hotărârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer (C-309/06, Rep., p. I-2283, punctul 47), și Hotărârea din 3 martie 2011, Comisia/Țările de Jos (C-41/09, Rep., p. I-831, punctul 66).

23 — A se vedea Hotărârea Kügler, citată la nota de subsol 9, punctele 57 și 58, Hotărârea Dornier, citată la nota de subsol 9, punctele 72 și 73, Hotărârea Kingscrest Associates și Montecello, citată la nota de subsol 9, punctul 53 [cu privire la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă], și Hotărârea L.u.P., citată la nota de subsol 17, punctul 53 [cu privire la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă].

24 — În original, „[um] die bestehenden Versorgungsstrukturen bei der Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen zu verbessern”. A se vedea Bundestags-Drucksache 12/1506, p. 178 coroborată cu p. 65.

25 — Aici se face trimitere la hotărârea Bundesfinanzhof din 24 ianuarie 2008, V R 54/06, *Bundessteuerblatt*, 2008, partea II, p. 643, sub nr. II. I.c., care se referă la decizia Bundesverfassungsgericht din 31 mai 2007, 1 BvR 1316/04, *Neue Juristische Wochenschrift*, 2007, p. 3628.

26 — Citată la nota de subsol 17, punctul 55.

43. În opinia noastră, esența prezentei cauze constă în primul rând în stabilirea faptului dacă – prin supunerea scutirii prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă la condiții precum cele prevăzute la articolul 4 punctul 16 din UStG – Republica Federală a depășit marja de apreciere care i-a fost acordată în temeiul celei de A șasea directive²⁷.

44. Instanța de trimitere arată că una dintre problemele referitoare la interpretarea dreptului Uniunii ridicate în fața sa constă în aspectul dacă pragul de două treimi prevăzut la articolul 4 punctul 16 litera (e) din UStG se poate întemeia pe articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) sau pe articolul 13 secțiunea A alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă.

45. Criteriul în litigiu în prezenta cauză este într-o oarecare măsură diferit de cel din cauza L.u.P.²⁸. Criteriul din prezenta cauză nu se întemeiază numai pe compoziția grupului de beneficiari ai serviciilor, ci impune și ca, în cazul unui anumit procent minim de beneficiari pentru care organismele de securitate socială sau de ajutor social contribuie la acoperirea costurilor medicale și farmaceutice, organismele în cauză să acopere în totalitate sau „în cea mai mare parte” aceste costuri.

46. Dispoziția germană în litigiu ar putea fi interpretată, cel puțin din punct de vedere teoretic, ca incluzând și un criteriu legat de prețuri, care ar putea necesita o evaluare separată în temeiul articolului 13 secțiunea A alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă. Cu toate acestea, contrar susținerilor doamnei Zimmermann și ale guvernului german, considerăm că invocarea acestui articol nu prezintă utilitate pentru soluționarea acțiunii principale. Comisia susține în mod corect că, având în vedere faptul că instanța de trimitere nu a considerat necesar să furnizeze o analiză mai detaliată a acestui aspect, analiza separată a articolului 13 secțiunea A alineatul (2) litera (a) ar avea o natură artificială și, în orice caz, nu ar fi necesară în scopul soluționării prezentei cauze. În plus, acțiunea principală nu gravitează în niciun caz în jurul unor aspecte privind stabilirea prețurilor.

a) Cu privire la respectarea limitelor marjei de apreciere a statului membru – pragul de două treimi

47. Astfel cum am observat la punctul 41 de mai sus, Curtea a admis deja, în Hotărârea L.u.P.²⁹, că articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă autorizează o reglementare națională să supună scutirea analizelor medicale în cauză condiției ca cel puțin 40 % din serviciile respective să fie destinate persoanelor asigurate de o instituție de asigurări sociale. Curtea a considerat că această alegere ține de marja de apreciere de care beneficiază statele membre atunci când stabilesc măsura în care vor recunoaște un organism ca având caracter caritabil³⁰.

48. În opinia noastră, Curtea a admis deja, de fapt, că dispozițiile care stabilesc un anumit prag (precum cel de două treimi) sunt, în principiu, legale în acest context. Suntem de acord cu opinia Comisiei potrivit căreia, în măsura în care este relevant pentru prezenta cauză și indiferent de împrejurarea că se aplică unui sistem social (de ajutor social) diferit, criteriul de două treimi nu este diferit de criteriul analizat de Curte în Hotărârea L.u.P., cu excepția unui singur aspect, și anume procentul obligatoriu al beneficiarilor de servicii pentru care sistemele sociale suportă costurile în totalitate sau în cea mai mare parte.

27 — În conformitate cu, de exemplu, Hotărârea din 7 mai 1998, Comisia/Spania (C-124/96, Rec., p. I-2501), în care Curtea a statuat în esență că articolul 13 secțiunea A alineatul (2) litera (a) a treia teză din A șasea directivă nu implică faptul că un stat membru, prin supunerea scutirii prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (m) la una sau mai multe condiții prevăzute la alineatul (2) litera (a) din această dispoziție, poate modifica domeniul de aplicare al celei din urmă. În plus, articolul 13 secțiunea A alineatul (2) litera (a) exclude limitarea aplicării scutirii la organismele private din domeniul sportului sau la instituțiile cu caracter social care percep taxe de membru ce nu depășesc o anumită sumă fără a lua în considerare natura și împrejurările specifice fiecărei activități sportive.

28 — Citată la nota de subsol 17.

29 — *Ibidem*.

30 — A se vedea Hotărârea Kügler, citată la nota de subsol 9, punctul 54, și Hotărârea Kingscrest Associates și Montecello, citată la nota de subsol 9, punctul 51.

49. În consecință, considerăm că stabilirea pragului la două treimi rămâne în limitele a ceea ce statele membre pot cere în vederea recunoașterii anumitor entități ca având caracter caritabil³¹.

50. În opinia noastră, prin stabilirea pragului la două treimi, guvernul german a ales un procent care asigură un nivel suficient de integrare a prestatorului de servicii în sistemul de securitate socială. Aceasta, la rândul său, permite asigurarea caracterului caritabil al prestatorului respectiv și considerarea serviciilor acestuia ca având legături (suficient) de directe cu ajutorul social și cu securitatea socială.

51. De asemenea, se poate adăuga faptul că, potrivit jurisprudenței, în cazul în care Curtea consideră că suportarea costurilor de către casele de asigurări de sănătate este un criteriu pentru a stabili dacă un organism trebuie recunoscut în mod oficial, această instanță ia întotdeauna în considerare și aspectul dacă costurile sunt suportate „în mare parte” de sistemele de asigurări de sănătate³². În consecință, rezultă că, în contextul marjei sale de apreciere, legiuitorul german a optat pentru un prag simplu, dar adecvat.

b) Cu privire la respectarea limitelor marjei de apreciere a statului membru – anul calendaristic anterior

52. În primul rând, suntem de acord cu susținerea Comisiei potrivit căreia menționarea anului calendaristic anterior creează mai multe dificultăți. Alegerea anului calendaristic anterior implică în mod normal un anumit grad de imprecizie în măsura în care acesta nu reprezintă anul în care au fost prestate operațiunile în cauză.

53. Cu toate acestea, este suficient să afirmăm că faptul că pragul de două treimi se referă la „anul calendaristic anterior” nu depășește puterea de apreciere a statelor membre.

54. Pe de o parte, se poate afirma că concluzia de mai sus este susținută de faptul că, în Hotărârea L.u.P.³³, Curtea s-a referit la același criteriu și nu a contestat nicăieri în cadrul acestei hotărâri trimiterea la „anul calendaristic anterior” din cuprinsul dispoziției prin care se stabilea limita de 40 %³⁴ care era în litigiu în această cauză. Pe de altă parte, este deopotrivă adevărat că, în Hotărârea L.u.P.³⁵, Curtea nu a comentat în mod *expres* cerința prevăzută la articolul 4 punctul 16 litera (c) din UStG, conform căreia limita de 40 % trebuia respectată în „anul calendaristic anterior”.

55. În orice caz, suntem de acord cu guvernul german și cu Comisia în privința faptului că împrejurarea că articolul 4 punctul 16 litera (e) din UStG se referă la anul calendaristic anterior – în afara motivelor evidente de ordin practic – prezintă avantajul respectării principiului securității juridice.

56. Într-adevăr, s-ar dovedi dificil ca persoanele impozabile să se refere în mod constant la anul curent. Dacă aceasta ar fi situația, persoana impozabilă nu ar ști – și nu ar putea ști –, atunci când prestează serviciul, dacă prestează sau nu prestează o operațiune scutită, cu excepția cazului în care ar cunoaște fracțiunea din costuri care urmează să fie suportată în cursul anului curent.

31 — Trebuie amintit că, între timp, acest prag de două treimi a fost redus la 40 %.

32 — A se vedea Hotărârea Kügler, citată la nota de subsol 9, punctul 57 și urm., Hotărârea Dornier, citată la nota de subsol 9, punctul 72 și urm., Hotărârea Kingscrest Associates și Montecello, citată la nota de subsol 9, punctul 53 și punctul 41 și urm.

33 — Citată la nota de subsol 17.

34 — Prevăzută la articolul 4 punctul 16 litera (c) din UStG 1980/1991/1993.

35 — În special, la punctul 41 și urm.

57. Abordarea pe care o susținem în prezentele concluzii este susținută și de instanța de trimitere, care consideră, în decizia de trimitere, că faptul că articolul 4 punctul 16 litera (e)³⁶ pune accent pe împrejurările din anul calendaristic anterior urmărește să asigure securitatea juridică și se poate întemeia pe dreptul Uniunii, mai exact pe articolul 13 secțiunea A alineatul (1) teza introductivă din A șasea directivă, potrivit căruia trebuie să se țină seama, *inter alia*, de „aplicarea directă a unor asemenea scutiri”.

58. Din ansamblul considerațiilor de mai sus rezultă că articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă permite, în principiu, legiuitorului național să prevadă scutirea prestărilor de servicii de îngrijire ambulatorie a persoanelor bolnave sau care necesită îngrijire, cu condiția ca, în ceea ce privește entitățile care le efectuează, costurile de îngrijire să fi fost suportate, în anul calendaristic anterior, în cel puțin două treimi din cazuri, în totalitate sau în cea mai mare parte, de instituțiile legale de asigurări sociale sau de ajutor social.

59. Nu este totuși mai puțin adevărat că acest criteriu poate fi aplicat numai în măsura în care este în conformitate cu principiul neutralității fiscale, care este abordat în mod expres de instanța de trimitere în cadrul celei de a doua întrebări preliminare³⁷.

2. A doua întrebare preliminară

60. Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă, pentru răspunsul la prima întrebare, ținând seama de principiul neutralității fiscale, prezintă relevanță faptul că legiuitorul național scutește aceleași prestații în condiții diferite în cazul în care acestea sunt efectuate de asociații caritabile voluntare recunoscute oficial sau de persoane juridice, de organizații și de fonduri destinate unor scopuri caritabile care au calitatea de membru al unei asociații caritabile³⁸.

61. În primul rând, este clar că principiul neutralității fiscale este inherent sistemului comun al TVA-ului³⁹ și constituie într-adevăr un principiu fundamental al acestuia⁴⁰.

62. În această privință, trebuie amintit că principiul neutralității fiscale reprezintă transpunerea, în materie de TVA, a principiului egalității de tratament⁴¹.

63. În opinia noastră, trebuie arătat în această privință că principiul egalității de tratament este un principiu general de drept al Uniunii – care este de asemenea consacrat în prezent la articolul 20 din Carta drepturilor fundamentale – și că principiul neutralității fiscale constituie pur și simplu o manifestare a acestui principiu.

64. Astfel, Curtea a avut deja ocazia să se pronunțe în sensul că, în cazul în care o dispoziție de drept național prin care se transpune o scutire prevăzută de A șasea directivă conține o condiție contrară principiului neutralității fiscale, se impune ca această condiție să nu fie aplicată⁴².

36 — Și, de fapt, articolul 4 punctul 16 literele (b)-(d) din UStG.

37 — A se vedea Hotărârea L.u.P., citată la nota de subsol 17, punctul 50.

38 — Articolul 4 punctul 18 din UStG.

39 — A se vedea între altele Hotărârea din 11 iunie 1998, Fischer (C-283/95, Rec., p. I-3369, punctul 27), și Hotărârea Gregg, citată la nota de subsol 14, punctul 19.

40 — A se vedea Hotărârea din 29 octombrie 2009, SKF (C-29/08, Rep., p. I-10413, punctul 67 și jurisprudența citată).

41 — A se vedea între altele Hotărârea din 29 octombrie 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Rep., p. I-10567, punctul 41), Hotărârea CopyGene, citată la nota de subsol 13, punctul 64, precum și Hotărârea din 10 noiembrie 2011, Rank Group (C-259/10 și C-260/10, Rep., p. I-10947, punctul 61). A se vedea de asemenea Hotărârea din 7 decembrie 2006, Eurodental (C-240/05, Rec., p. I-11479, punctul 55).

42 — Hotărârea din 17 februarie 2005, Linneweber și Akritidis (C-453/02 și C-462/02, Rec., p. I-1131, punctul 37).

65. De asemenea, potrivit jurisprudenței, atunci când statele membre își exercită competența, conferită de articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g), de a stabili condițiile la care trebuie supuse scutirile și, prin urmare, de a stabili dacă anumite operațiuni sunt sau nu sunt supuse TVA-ului, acestea trebuie să respecte principiul neutralității fiscale⁴³.

66. În Hotărârea Kügler, Curtea a subliniat că principiul neutralității fiscale se opune, printre altele, tratamentului diferit în materie de colectare a TVA-ului al operatorilor economici care efectuează aceleași operațiuni. Rezultă că acest principiu ar fi încălcat în cazul în care posibilitatea de a invoca scutirea prevăzută pentru prestarea de servicii de îngrijire medicală la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (c) ar fi condiționată de forma juridică în care persoana impozabilă își desfășoară activitatea⁴⁴.

67. În plus, potrivit jurisprudenței, principiul neutralității fiscale se opune, în special, ca mărfuri sau prestații de servicii asemănătoare, care sunt, așadar, în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului, astfel încât respectivele mărfuri sau prestări trebuie să fie supuse unei cote uniforme a TVA-ului⁴⁵.

68. Din Hotărârea Curtii pronunțată în cauza L.u.P.⁴⁶ se poate deduce că respectarea principiului neutralității fiscale impune, în primul rând, ca toate categoriile de organisme de drept privat menționate la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă să fie supuse acelorași condiții în scopul recunoașterii lor în vederea prestării de servicii similare.

69. În sfârșit, va reveni în mod clar instanței naționale⁴⁷ sarcina de a aprecia dacă legislația națională respectă această cerință sau dacă, dimpotrivă, restrânge aplicarea condițiilor în cauză la anumite tipuri de instituții, în timp ce le exclude pe altele.

70. Cu toate acestea, din decizia de trimitere rezultă deja în mod evident că instanța de trimitere tinde să considere că acest principiu nu a fost respectat în prezenta cauză.

71. Astfel cum vom arăta la punctele următoare, nu putem decât să fim de acord cu instanța de trimitere în ceea ce privește faptul că, în prezenta cauză, ținând seama de cerința neutralității TVA-ului – în acest caz, sub forma neutralității din punctul de vedere al concurenței –, nu ar trebui, în principiu, ca doamnei Zimmermann să i se refuze acordarea scutirii prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă pentru motivul că, de la 1 ianuarie 1992, legiuitorul național a impus, la articolul 4 punctul 16 litera (e) din UStG în versiunea în vigoare în anii relevanți, ca costurile de îngrijire să fi fost suportate, în anul calendaristic anterior, în cel puțin două treimi din cazuri, în totalitate sau în cea mai mare parte, de instituțiile legale de asigurări sociale sau de ajutor social.

72. Decizia de trimitere precizează că, potrivit expunerii de motive, atât articolul 4 punctul 16 litera (e), cât și articolul 4 punctul 18 din UStG urmăresc transpunerea dispozițiilor prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă.

73. Cu toate acestea, articolul 4 punctul 16 litera (e) din UStG stabilește condiții în vederea scutirii serviciilor de îngrijire pe care concurenții care prestează servicii similare nu sunt obligați să le îndeplinească în vederea scutirii prevăzute la articolul 4 punctul 18.

43 — A se vedea prin analogie Hotărârea Fischer, citată la nota de subsol 39, punctul 27, și Hotărârea Linneweber și Akritidis, citată la nota de subsol 42, punctul 24.

44 — Citată la nota de subsol 9, punctul 30. A se vedea în acest sens Hotărârea Gregg, citată la nota de subsol 14, punctul 20.

45 — A se vedea Hotărârea din 11 octombrie 2001, Adam (C-267/99, Rec., p. I-7467, punctul 36), și Hotărârea Comisia/Germania, citată la nota de subsol 22, punctul 20.

46 — Citată la nota de subsol 17, punctul 50.

47 — A se vedea Hotărârea Kügler, citată la nota de subsol 9, punctul 57, Hotărârea Dornier, citată la nota de subsol 9, punctul 74, și Hotărârea CopyGene, citată la nota de subsol 13, punctul 65.

74. Astfel, în cazul serviciilor de îngrijire prestate de organisme care fac parte din Liga asociațiilor caritabile private, pentru a beneficia de scutire în temeiul articolului 4 punctul 18 din UStG, nu este relevant dacă costurile de îngrijire au fost suportate într-o anumită proporție de instituțiile legale de asigurări sociale sau de ajutor social și, prin urmare, nici raporturile din anul anterior nu sunt relevante.

75. Altfel spus, organismele prevăzute la articolul 4 punctul 18 din UStG – spre deosebire de cele prevăzute la articolul 4 punctul 16 – sunt scutite de TVA indiferent de compoziția grupului de beneficiari ai serviciilor prestate de acestea.

76. În consecință, ne confruntăm cu o situație în care – având în vedere concurența existentă între prestatori similari – recunoașterea anumitor organisme potrivit articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă (cele prevăzute la articolul 4 punctul 16 din UStG) nu este supusă acelorași condiții precum cea pentru servicii similare (cele prevăzute la articolul 4 punctul 18 din UStG).

77. În această privință, se poate arăta că, la 15 martie 2007⁴⁸, după ce a primit răspunsul Curții la întrebarea sa preliminară, Camera a V-a a Bundesfinanzhof a ajuns, în cauza L.u.P., în mod corect la concluzia că reglementările naționale cuprinse în articolul 4 punctul 14 din UStG și în articolul 4 punctul 16 literele (b) și (c) din UStG nu sunt compatibile cu principiul neutralității fiscale din dreptul Uniunii, deoarece conform acestora nu sunt aplicabile aceleași condiții privind recunoașterea în vederea prestării unor servicii comparabile pentru toate categoriile de organisme de drept privat în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă.

78. Considerăm că din înscrisurile prezentate Curții nu rezultă nimic care să implice că distincția menționată mai sus poate fi totuși considerată ca fiind compatibilă cu principiul neutralității fiscale, iar argumentele guvernului german nu sunt convingătoare în această privință.

79. Guvernul german susține în esență că ar trebui să aibă dreptul să aplice norme diferite unor persoane impozabile diferite. Într-adevăr, în Ordinul din 13 mai 2005, intitulat „Scurtă informare privind impozitul pe cifra de afaceri nr. 10”⁴⁹, Oberfinanzdirektion Düsseldorf (Direcția generală a finanțelor din Düsseldorf) a plecat de asemenea de la premisa că pentru serviciile de îngrijire ambulatorie sunt aplicabile condiții diferite de acordare a scutirii. În ordin se preciza că scutirea în temeiul articolului 4 punctul 18 din UStG putea fi acordată și în cazul în care condițiile prevăzute la articolul 4 punctul 16 litera (e) din UStG nu erau îndeplinite.

80. Cu toate acestea, în opinia noastră, acest argument este contrar principiului neutralității fiscale și Hotărârii L.u.P. a Curții⁵⁰. Din acest principiu și din hotărârea menționată rezultă că, în general, statele membre nu pot aplica reguli diferite unor persoane impozabile diferite.

81. Guvernul german a susținut că instituțiile de drept public pot fi tratate în mod diferit față de entitățile de drept privat. Cu toate acestea, este important să subliniem – un aspect care a necesitat clarificare în cadrul ședinței și care a fost ulterior confirmat de guvernul german – că asociațiile caritabile private recunoscute oficial⁵¹, menționate la articolul 4 punctul 18 din UStG, intră sub incidența dreptului privat, iar nu a dreptului public, și, prin urmare, nu sunt supuse unei scutiri distincte, de tipul celei prevăzute la articolul 4 punctul 16 litera (a), care privește organismele de drept public.

48 — V R 55/03 (BFHE 217, 48, BStBl II 2008, 31). A se compara totuși cu hotărârea Bundesfinanzhof din 24 ianuarie 2008, pronunțată în cauza Czukas, V R 54/06.

49 — Kurzinformation Umsatzsteuer nr. 10 (Umsatzsteuer-Rundschau 2005, 516).

50 — Citată la nota de subsol 17.

51 — Și persoanele juridice, organizațiile și fondurile destinate unor scopuri caritabile care au calitatea de membru al unei asociații caritabile.

82. Trebuie subliniat că obiectivul urmărit de articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă este reducerea costurilor de îngrijire medicală⁵². Astfel, în ceea ce privește obiectivele urmărite de scutirile prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă, rezultă în mod clar din această dispoziție că scutirile menționate, în temeiul cărora anumitor servicii din sectorul social prestate în interes general li se aplică un tratament mai favorabil din punctul de vedere al TVA-ului, sunt destinate să reducă costurile acestor servicii și să le facă mai accesibile particularilor care pot beneficia de ele⁵³.

83. Considerăm (ca și Comisia) că, deși, într-adevăr, obiectivul menționat mai sus, de reducere a costurilor de îngrijire medicală, justifică, în principiu, utilizarea unui criteriu precum pragul de două treimi prevăzut la articolul 4 punctul 16 litera (e) din UStG, nu este mai puțin adevărat că acest obiectiv nu explică motivul pentru care persoane care se găsesc în situația doamnei Zimmermann sunt supuse acestui criteriu, în timp ce entitățile menționate la articolul 4 punctul 18 din UStG nu sunt supuse criteriului respectiv.

84. Guvernul german susține că condiția prevăzută la articolul 4 punctul 16 din UStG urmărește să asigure că prestatorul este într-adevăr un organism cu caracter caritabil și că acesta beneficiază de condiții egale cu cele ale organismelor publice. Acesta susține că obiectivul regulilor în discuție este de a utiliza scutirea fiscală în vederea încurajării persoanelor să se afilieze la regimul de asigurări de sănătate.

85. Deși considerăm că acest lucru este logic, nu este mai puțin adevărat că ambele grupuri de persoane impozabile [cele prevăzute la articolul 4 punctul 16 litera (e) și cele prevăzute la articolul 4 punctul 18] trebuie să fie supuse acelorași reguli.

86. Astfel, după cum a statuat Curtea în Hotărârea Rank Group, „principiul neutralității fiscale trebuie să fie interpretat în sensul că o diferență de tratament cu privire la TVA între două prestări de servicii identice sau similare din punctul de vedere al consumatorului și care îndeplinesc aceleași nevoi ale acestuia este suficientă pentru a stabili o încălcare a acestui principiu. O astfel de încălcare nu necesită, așadar, stabilirea, în plus, a existenței efective a concurenței între serviciile în cauză sau a unei denaturări a concurenței din cauza diferenței de tratament menționate”⁵⁴.

87. În sfârșit, instanța de trimitere arată în mod corect că A șasea directivă nu conține nicio dispoziție care să permită statelor membre să supună scutirea acelorași servicii condiției ca prestatorul să fie o anumită asociație sau membru al unei astfel de asociații.

88. Ca observație finală, am dori să adăugăm că, în cazul în care Germania alege să introducă norme pentru recunoașterea organismelor ca având un caracter caritabil – chiar dacă din jurisprudență rezultă în mod clar că A șasea directivă nu impune ca o astfel de recunoaștere să fie acordată în cadrul unei proceduri formale sau să fie prevăzută în mod expres în legislația fiscală națională⁵⁵ –, are dreptul de a proceda astfel. Aceste norme trebuie să respecte însă principiul neutralității fiscale.

52 — A se vedea între altele Hotărârea L.u.P., citată la nota de subsol 17, punctul 31.

53 — A se vedea Hotărârea Kingscrest Associates și Montecello, citată la nota de subsol 9, punctul 30. A se vedea de asemenea Hotărârea Dornier, citată la nota de subsol 9, punctul 43 [cu privire la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) literele (b) și (c) din A șasea directivă], Hotărârea D'Ambrumenil și Dispute Resolution Services, citată la nota de subsol 11, punctul 58 [cu privire la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b)], și Hotărârea L.u.P., citată la nota de subsol 17, punctul 25 [cu privire la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) literele (b) și (c)].

54 — Citată la nota de subsol 41, punctul 36.

55 — A se vedea Hotărârea Dornier, citată la nota de subsol 9, punctul 67.

89. Din ansamblul considerațiilor de mai sus rezultă că principiul neutralității fiscale se opune aplicării condiției în litigiu în acțiunea principală⁵⁶ dacă, potrivit dispozițiilor naționale aplicabile, aceleași servicii sunt scutite în condiții diferite în cazul în care acestea sunt efectuate de asociații caritabile voluntare recunoscute oficial și de persoane juridice, de organizații și de fonduri destinate unor scopuri caritabile care au calitatea de membru al unei asociații caritabile.

IV – Concluzie

90. Pentru motivele menționate mai sus, considerăm că răspunsul la întrebările preliminare adresate de Bundesfinanzhof (Germania) trebuie să fie următorul:

„1) Articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare permite, în principiu, legiuitorului național să prevadă scutirea prestărilor de servicii de îngrijire ambulatorie a persoanelor bolnave sau care necesită îngrijire, cu condiția ca, în ceea ce privește entitățile care le efectuează, costurile de îngrijire să fi fost suportate, în anul calendaristic anterior, în cel puțin două treimi din cazuri, în totalitate sau în cea mai mare parte, de instituțiile legale de asigurări sociale sau de ajutor social.

Nu este totuși mai puțin adevărat că acest criteriu poate fi aplicat numai în măsura în care este în conformitate cu principiul neutralității fiscale.

2) Principiul neutralității fiscale se opune aplicării acestui criteriu în cazul în care, în temeiul dispozițiilor naționale aplicabile, servicii identice sau similare sunt considerate ca fiind scutite în condiții diferite, cum este cazul în acțiunea principală.”

⁵⁶ — Mai exact, în cazul în care un stat membru poate scuti – în contextul aplicării scutirii prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă – serviciile de îngrijire ambulatorie a persoanelor bolnave sau a celor care necesită îngrijire cu condiția ca, în ceea ce privește entitățile, *costurile de îngrijire să fi fost suportate, în anul calendaristic anterior, în cel puțin două treimi din cazuri, în totalitate sau în cea mai mare parte, de instituțiile legale de asigurări sociale sau de ajutor social.*