

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

5 octombrie 2016(*)

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoare adăugată – Directiva 2006/112/CE – Scutiri pentru anumite activități de interes general – Articolul 132 alineatul (1) litera (d) – Livrare de organe, sânge și lapte, de proveniență umană – Conținut – Plasmă din sânge uman transformat și utilizat în scopuri industriale”

În cauza C-412/15,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Hessisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal din Hessen, Germania), prin decizia din 24 martie 2015, primită de Curte la 28 iulie 2015 în procedura

TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH

împotriva

Finanzamt Kassel II – Hofgeismar,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul L. Bay Larsen, președinte de cameră, și domnii D. Šváby, J. Malenovský (raportor), M. Safjan și M. Vilaras, judecători,

avocat general: domnul N. Wahl,

grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 28 aprilie 2016,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH, de T. Dennisen și de T. Otto, Rechtsanwälte, precum și de U. Prinz, Steuerberater;
- pentru guvernul german, de T. Henze, de J. Möller și de K. Petersen, în calitate de agenți;
- pentru guvernul maghiar, de M. Z. Fehér, de G. Koós și de M. Bóra, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de R. Lyal și de B.-R. Killmann, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 2 iunie 2016,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 132 alineatul (1) litera (d) 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).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH (denumită în continuare „TMD”), societate cu sediul în Germania, care administrează un centru de donare a sângelui, pe de o parte, și Finanzamt Kassel II – Hofgeismar (Administrația fiscală din Kassel, Germania, denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu supunerea la plata taxei pe valoarea adăugată (TVA) a activității, efectuată de TMD, de livrare a plasmei destinate producerii de medicamente.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 2 din Directiva 2006/112 prevede:

„(1) Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

[...]

(c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[...]”

4 Titlul IX din această directivă, intitulat „Scutiri”, cuprinde printre altele un capitol 2, referitor la „Scutiri pentru anumite activități de interes general”, și un capitol 4, intitulat „Scutiri pentru operațiunile intracomunitare”.

5 Articolul 132 alineatul (1) din directiva menționată, care figurează în acest capitol 2, 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 diagnostic și alte instituții de natură similară recunoscute în mod corespunzător;

(c) prestarea de îngrijiri medicale în exercitarea profesiunilor medicale și paramedicale, astfel cum sunt definite de statul membru în cauză;

(d) livrarea de organe, sânge și lapte, de proveniență umană;

(e) prestarea de servicii efectuată în cadrul profesiei lor de către tehnicienii dentari și livrarea de proteze dentare de către dentiști și tehnicieni dentari;

[...]”

Dreptul german

6 Articolul 4 punctul 17 din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, denumit? în continuare „UStG”), în versiunea aplicabil? în litigiul principal, are urm?torul cuprins:

„Printre opera?iunile prev?zute la articolul 1 alineatul 1 punctul 1, sunt scutite de TVA:

[...]

a) livrarea de organe, sânge ?i lapte, de provenien?? uman?.”

7 Articolul 15 din UStG reglementeaz? dreptul de deducere a taxei achitate în amonte. Acesta este redactat, în versiunea aplicabil? litigiului principal, dup? cum urmeaz?:

„(1) Antreprenorul poate deduce urm?toarele taxe achitate în amonte:

1. taxele legal datorate pentru livr?ri ?i alte prest?ri efectuate în favoarea acestuia de un alt antreprenor [...]

(2) Este exclus? de la dreptul de deducere taxa achitat? în amonte pentru livr?rile, importul ?i achizi?ia intracomunitar? de bunuri sau pentru celelalte presta?ii pe care antreprenorul le utilizeaz? în vederea urm?toarelor opera?iuni:

1. opera?iunile scutite;

[...]

(3) Excluderea de la dreptul de deducere a TVA?ului potrivit alineatului 2 nu intervine atunci când opera?iunile:

1. în cazurile prev?zute la alineatul 2 prima teză punctul 1

a) sunt scutite de TVA în temeiul articolului 4 punctele 1-7 [...]

Litigiul principal ?i întreb?rile preliminare

8 TMD administreaz? un centru de donare a sângelui. Activitatea sa const? în a preleva, prin intermediul unui proces de inginerie chimic?, plasm? sanguin? de la donatori ?i în a o amesteca cu o solu?ie anticoagulant? care con?ine printre altele citrat de sodiu. Apoi, acest amestec este prelucrat prin centrifugare în vederea extragerii anumitor elemente. Elementele men?ionate sunt recoltate ?i livrate în stare congelat? unor întreprinderi din sectorul farmaceutic.

9 În cadrul activit??ii sale, TMD a livrat respectivul tip de plasm? societ??ii X AG, cu sediul în Elve?ia. Aceasta a ridicat plasma de la TMD ?i a transportat-o la diferitele ei unit??i de produc?ie situate în alte state membre ale Uniunii, în scopul prepar?rii medicamentelor.

10 TMD a considerat c? plasma pe care o livra produc?torilor de medicamente nu intra sub inciden?a scutirii pentru livr?rile de sânge uman. În declara?ia sa privind TVA?ul pentru anul 2008, TMD a solicitat, a?adar, administra?iei fiscale deducerea TVA?ului achitat în amonte pentru opera?iuni în leg?tur? cu livr?rile sale de plasm?.

11 Administrația fiscală a considerat, în schimb, că livrările de plasmă având ca destinație alte state membre ale Uniunii erau operațiuni scutite de TVA și, în consecință, a refuzat deducerea taxei aferente intrărilor.

12 În declarațiile sale pentru anii 2009 și 2010, pe care administrația fiscală le-a acceptat, TMD nu a dedus taxa aferentă intrărilor.

13 La data de 7 decembrie 2012, TMD a solicitat o rectificare a sumelor calculate cu titlu de TVA pentru perioada cuprinsă între anul 2008 și anul 2010. Aceasta a solicitat recunoașterea dreptului de deducere a taxelor achitate în amonte în legătură cu livrările de plasmă. În susținerea cererii sale, a arătat că livrările intracomunitare de plasmă pentru care solicita deducerea taxelor achitate în amonte nu erau operațiuni scutite de TVA în temeiul articolului 4 punctul 17 litera a) din UStG întrucât, în opinia acestei societăți, era vorba în fapt despre livrări de „plasmă sursă” către întreprinderi farmaceutice în scopul fracționării pentru producerea de medicamente.

14 Administrația fiscală a respins cererile de rectificare prin decizia din 7 mai 2013, împotriva căreia TMD a formulat o acțiune la instanța de trimitere.

15 În susținerea acțiunii sale, TMD a arătat că livrarea de plasmă destinată producerii de medicamente nu constituie o livrare de sânge în sensul articolului 4 punctul 17 litera a) din UStG sau al articolului 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112.

16 În aceste condiții, Hessisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal din Hessen, Germania) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că livrarea de sânge uman include și livrarea de plasmă extrasă din sângele uman?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, acest lucru se aplică și plasmei care nu este utilizată în mod direct în scopuri terapeutice, ci servește exclusiv producerii de medicamente?

3) În cazul unui răspuns negativ la a doua întrebare, pentru a clasifica plasma drept «sânge», prezintă relevanță numai destinația aleasă sau și orice posibilitate ipotetică de utilizare a plasmei?”

Cu privire la cererea de redeschidere a procedurii orale

17 Prin scrisoarea din 13 iunie 2016, TMD a solicitat redeschiderea procedurii orale pentru motivul că, în esență, la punctul 49 din concluziile avocatului general există o eroare obiectivă.

18 În această privință, trebuie amintit că Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene și Regulamentul de procedură al Curții nu prevăd posibilitatea ca părțile să depună observații în răspuns la concluziile prezentate de avocatul general (Ordonanța din 4 februarie 2000, Emesa Sugar, C-17/98, EU:C:2000:69, punctul 2, și Hotărârea din 6 septembrie 2012, Döhler Neuenkirchen, C-262/10, EU:C:2012:559, punctul 29).

19 Curtea poate, desigur, astfel cum reiese din articolul 83 din Regulamentul de procedură al acesteia, să dispună oricând, după ascultarea avocatului general, redeschiderea fazei orale a procedurii, în special atunci când consideră că nu este suficient de lămurit sau atunci când o parte a invocat, după încheierea acestei faze, un fapt nou de natură să aibă o influență decisivă asupra deciziei Curții sau atunci când cauza trebuie soluționată pe baza unui argument care nu a fost pus în discuția părților.

20 Cu toate acestea, Curtea consideră, după ascultarea avocatului general, că dispune de toate elementele necesare pentru a se pronunța în prezenta cauză.

21 Având în vedere considerațiile care preced, Curtea apreciază că nu este necesar să dispună redeschiderea fazei orale a procedurii.

Cu privire la întrebările preliminare

22 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că livrările de sânge uman pe care statele membre sunt obligate să le scutească în temeiul acestei dispoziții vizează și livrările de plasmă extrasă din sângele uman atunci când această plasmă nu este utilizată în mod direct în scopuri terapeutice, ci servește exclusiv producerii de medicamente.

23 În temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112, statele membre scutesc livrările de organe, sânge și lapte, de proveniență umană.

24 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, noțiunile care figurează la acest articol 132 constituie noțiuni autonome de drept al Uniunii care au ca obiect evitarea unor divergențe în aplicarea sistemului de TVA de la un stat membru la altul (Hotărârea din 26 februarie 2015, VDP Dental Laboratory și alții, C-144/13, C-154/13 și C-160/13, EU:C:2015:116, punctul 44).

25 Or, noțiunea „sânge uman”, prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112, nu este definită de Directiva 2006/112.

26 În aceste condiții, semnificația și sfera de aplicare ale acestei noțiuni trebuie stabilite conform sensului obișnuit în limbajul curent, ținând cont în același timp de contextul în care se utilizează noțiunea respectivă și de obiectivele urmăriți de reglementarea din care face parte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 octombrie 2012, Ketelä, C-592/11, EU:C:2012:673, punctul 51 și jurisprudența citată).

27 În ceea ce privește sensul său obișnuit, este necesar să se arate că noțiunea „sânge uman” face referire la un element al corpului uman constituit din mai multe componente lipsite de autonomie, de natură complementară, a căror acțiune sinergică permite irigarea tuturor organelor și esuturilor.

28 Unul dintre aceste componente complementare este plasma, mai exact lichidul care servește la transportul altor componente ale sângelui uman prin corp.

29 Mai întâi, în ceea ce privește contextul general, trebuie amintit că, potrivit articolului 3 alineatul (2) litera (c) din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene, este interzisă utilizarea corpului uman și a părților sale, ca atare, ca sursă de profit.

30 În continuare, în ceea ce privește finalitatea ansamblului dispozițiilor articolului 132 din Directiva 2006/112, trebuie amintit că prin acest articol se urmărește scutirea de TVA a anumitor activități de interes general în vederea facilitării accesului la anumite servicii, precum și a livrării anumitor bunuri, evitând costurile suplimentare care ar apărea dacă ar fi supuse TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 februarie 2015, VDP Dental Laboratory și alții, C-144/13, C-154/13 și C-160/13, EU:C:2015:116, punctele 43 și 45, precum și jurisprudența citată).

31 În sfârșit, în ceea ce privește articolul 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112, este

necesar s? se arate c? aceast? dispozi?ie se refer?, la fel ca punctele (b), (c) ?i (e) ale aceluia?i alineat, la opera?iuni direct legate de îngrijirea s?n?t?ii sau care au o finalitate terapeutic?.

32 Prin urmare, scutirea livr?rii de sânge uman prev?zut? la articolul 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat? ca fiind menit? s? garanteze c? livrarea produselor care contribuie la îngrijirea s?n?t?ii sau care au o finalitate terapeutic? nu devine inaccesibil? din cauza costurilor sporite ale acestor produse în cazul în care livrarea lor ar fi supus? TVA?ului (a se vedea prin analogie Hot?rârea din 26 februarie 2015, VDP Dental Laboratory ?i al?ii, C?144/13, C?154/13 ?i C?160/13, EU:C:2015:116, punctul 46, precum ?i jurispruden?a citat?).

33 ?inând seama de cele de mai sus, livrarea de sânge uman, inclusiv livrarea plasmei care intr? în compozi?ia sa, trebuie s? intre sub inciden?a scutirii prev?zute la articolul 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112 atunci când aceast? livrare contribuie în mod direct la activit??i de interes general, ?i anume atunci când plasma livrat? este utilizat? în mod direct pentru îngrijirea s?n?t?ii sau în scopuri terapeutice.

34 În aceste condi?ii, trebuie amintit c? termenii folosi?i pentru a desemna scutirile prev?zute la articolul 132 din Directiva 2006/112 sunt de strict? interpretare, dat fiind c? acestea constituie derog?ri de la principiul general potrivit c?ruia TVA?ul este perceput pentru fiecare prestare de servicii efectuat? cu titlu oneros de o persoan? impozabil? (a se vedea în acest sens în special Hot?rârea din 28 iulie 2011, Nordea Pankki Suomi, C?350/10, EU:C:2011:532, punctul 23, precum ?i Hot?rârea din 22 octombrie 2015, Hedqvist, C?264/14, EU:C:2015:718, punctul 34 ?i jurispruden?a citat?).

35 Rezult? de aici c?, în schimb, plasma a?a?numit? „industrial?”, respectiv plasma a c?rei livrare nu contribuie în mod direct la activit??i de interes general, nu poate s? intre sub inciden?a scutirii prev?zute la articolul 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112 în cazul în care este destinat? a fi integrat? într-o produc?ie industrial?, în special în vederea producerii de medicamente.

36 În consecin??, numai plasma destinat? efectiv unei utiliz?ri terapeutice directe intr? sub inciden?a scutirii prev?zute la articolul 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112.

37 Întrucât, pentru a beneficia de aceast? scutire, este necesar ca plasma s? fie alocat? unui anumit tip de activitate de interes general, împrejurarea c? o plasm? destinat? unei utiliz?ri industriale poate, teoretic, s? fac? obiectul unei utiliz?ri terapeutice directe, presupunând c? este dovedit?, nu poate însemna c? aceasta trebuie s? beneficieze de regimul de scutire prev?zut în vederea limit?rii costului numai pentru plasma alocat? efectiv unei utiliz?ri terapeutice directe.

38 Or, din dosarul aflat pe rolul Cur?ii reiese c? o plasm? precum cea în discu?ie în litigiul principal nu este destinat? unor scopuri de îngrijire a s?n?t?ii sau terapeutice, ci unor scopuri exclusiv farmaceutice.

39 În aceste condi?ii, o astfel de plasm? nu poate intra sub inciden?a scutirii prev?zute la articolul 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112.

40 Având în vedere considera?iile care preced?, este necesar s? se r?spund? la întreb?rile adresate c? articolul 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul c? livr?rile de sânge uman pe care statele membre sunt obligate s? le scuteasc? în temeiul acestei dispozi?ii nu vizeaz? livr?rile de plasm? extras? din sângele uman atunci când aceast? plasm? nu este utilizat? în mod direct în scopuri terapeutice, ci serve?te exclusiv producerii de medicamente.

Cu privire la cheltuielile de judecată

41 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 treia) declară:

Articolul 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că livrările de sânge uman pe care statele membre sunt obligate să le scutească în temeiul acestei dispoziții nu vizează livrările de plasmă extrasă din sângele uman atunci când această plasmă nu este utilizată în mod direct în scopuri terapeutice, ci servește exclusiv producerii de medicamente.

Semnături

* Limba de procedură: germana.